

РЕШЕНИЕ

№ 4744

гр. София, 27.08.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69 състав, в публично заседание на 29.07.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **12269** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 – 161 ДОПК.

Образувано е по жалба на С. А. А. от [населено място], [улица], ет.1, ап.3, срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22002218005962-091-001 от 23.05.2019 г. на органи по приходите при ТД на НАП С., в частта, изменена и потвърдена с решение № 1387 от 14.08.2019 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) [населено място].

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради противоречие с материалноправния и процесуален закон. Визира допуснати съществени процесуални нарушения поради необсъждане на възраженията му срещу РД съгласно чл.120, ал.2 ДОПК и чл.35 АПК и нарушено право на защита поради невръчване на приложенията към РД. Излага доводи за относимост на събраните в хода на ревизионното производство на бившата му съпруга М. А. А. доказателства. Сочи, че въпреки развода на 17.10.2011 г. бившите съпрузи са живели заедно до 29.12.2015 г. Счита, че неправилно приходните органи не са събрали доказателства от НСИ за извършени разходи за издръжка и живот, а формално са съобrazили посочената от него ориентировъчна сума от 2000 лв. месечни разходи, както и, че неправилно са определени началното и крайно салдо за 2011 г. и началното салдо за 2014 г. Излага конкретни съображения за сумите, които следва да се включат в паричните потоци за ревизираните години. Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт в оспорената част и да му присъди сторените разноски.

Ответникът Директор на ДОДОП [населено място] оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22002218005962-020-001 от 01.10.2018 г., издадена от Г. И. М. - началник сектор “Ревизии” в Дирекция “Контрол” на ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите А. А. Н. (ръководител на ревизията) и М. А. Б. за определяне на задълженията му за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2011 г. до 31.12.2012 г. и от 01.01.2014 г. до 31.12.2015 г., в тримесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 29.10.2018 г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 29.01.2019 г. Срокът на ревизията е удължен съобразно чл.114, ал.2 ДОПК до 28.02.2019 г. със ЗВР от 29.01.2019 г., издадена от Г. И. М.. Съдът приема, че в следващата заповед за изменение на ЗВР от 27.02.2019 г. е допусната техническа грешка относно срока за извършване на ревизията (неправилно посочен като 08.02.2019 г.), тъй като в предходната заповед този срок вече е определен на 28.02.2019 г. Заповедите са издадени във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и са връчени на задълженото лице по електронен път.

Ревизията е повторна и е във връзка с Решение № 1461/25.09.2018 г. на директора на Дирекция ОДОП С..

Компетентността на издателя на ЗВР произтича от раздел I, т.5 на представена от ответника заповед № РД-01-803 от 07.06.2017 г., с която директорът на ТД на НАП С. е възложил на Г. И. М. в качеството му на началник сектор „Ревизии“, отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С. функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 и чл.119, ал.2 ДОПК.

За резултатите от ревизията е съставен ревизионен доклад (РД) №Р-22002218005962-092-001/19.04.2019 г., връчен на 19.04.2019 г. по електронен път. на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК лицето е подало писмено възражение срещу констатациите на РД.

Ревизията приключва с РА №Р-22002218005962-091-001 от 23.05.2019 г., издаден от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и А. А. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали ЗВР, РД и РА, се установява от представените от ответника удостоверения на л.76-90 от делото. Същите съдържат изрично отбелязване за притежаван от Г. М. квалифициран електронен подпис в периода от 05.12.2017 г. до 05.12.2018 г. и от 03.12.2018 г. до 03.12.2019 г., от А. Н. в периода от 08.04.2019 г. до 07.04.2020 г. и от М. Б. от 08.04.2019 г. до 07.04.2020 г., поради което следва да се приеме, че документите са подписани с валидни квалифицирани електронни подписи. На основание чл.184 ДОПК електронните документи не са оспорени от жалбоподателя.

В хода на ревизията е установено, че С. А. А. е местно лице по смисъла на чл. 4, ал. 1 от ЗДДФЛ с постоянно местоживееене в Република Б.. За ревизирия период от 01.01.2011 г. до 22.11.2011 г. е имал сключен граждански брак с М. А. А., ЕГН [ЕГН]. Въпреки, че официално са разведени, С. А. и М. А. декларират, че за периода до

26.12.2015 г. са живеели на съпружески начала. През проверявания период лицето има две непълнолетни деца.

Към процесната ревизия с Протокол №Р-2202218005962-ППД-001 от 19.04.2019 г. са приобщени всички доказателства, събрани в хода на извършената предходна ревизия на С. А., както и документи, събрани в хода на извършена проверка за установяване имуществото и доходите на лицето за периодите от 2010 г. до 2015 г., приключила с Протокол №ПФ-22221016000782-073-001/15.06.2017 г., както и документи и доказателства, събрани в хода на извършена ревизия на [фирма], приключила с РА №Р-22220616007367-091-001/14.12.2017 г.

С Протокол №1242863/05.04.2019 г. към ревизионното производство са приобщени доказателства, събрани в хода на извършена проверка за съпоставка на имуществото и доходите на М. А. А. за периодите от 2010 г. до 2015 г., приключила с Протокол №ПФ-22221016000763-073-001/05.12.2017 г.

Въз основа на всички налични доказателства, органите по приходите са извършили анализ на семейно положение на лицето; източници и размер на получени доходи; разходи за издръжка и живот, за почивки и развлечения; притежавани от лицето парични средства в брой; придобити и притежавани недвижими имоти; притежавани финансови активи; получени заеми и кредити; вземания от трети лица; притежавано движимо имущество и движими ценности; пътувания в чужбина; движение на парични средства по банкови сметки.

По отношение на началната разполагаемите парични средства в брой към 01.01.2011 г. е приета сума в размер на 65 000,00 лв., като произходът на тези средства е получено обезщетение за откраднат автомобил и установени парични средства в брой при предходната проверка за съпоставка на имущество и доходи на физическото лице. На база събраните доказателства и анализ на данните от информационната система на НАП, в хода на ревизията е формиран извод, че С. А. е разполагал със следните парични средства в брой по периоди, както следва: на 01.01.2011 г. – 65 000,00 лв., на 01.01.2012 г. – 290 333,75 лв. и на 01.01.2014 г. – 17 000,00 лв. Ревизорите са посочили, че в хода на процесната ревизия от С. А. изрично е изискана отново информация относно притежаваните парични средства в брой към началото на 2011 г., 2012 г., 2013 г., 2014 г. и 2015 г., движението на парични средства през периодите и наличност в края на същите, както и документи, доказващи произхода на паричните средства в брой, но от страна на ревизираното лице не били представени доказателства, извън тези, налични по преписката от предходната ревизия.

По отношение на разходите за издръжка и живот приходните органи са приели декларирани в хода на предходната ревизия месечна сума за издръжка на семейството от 2000 лв. или 24 000 лв. годишно. За разходите за комунални услуги по фактури от доставчици е прието, че същите следва да бъдат включени в декларираните разходи за издръжка на семейството в размер на 2 000,00 лв. на месец. За неоснователни са приети възраженията на С. А., че сумата от 2 000,00 лв. на месец следва да бъде поделена поравно между него и М. А.. По отношение на разходите за пътувания в чужбина, в хода на процесната втора ревизия същите не са определени съгласно Наредбата за служебните командировки и специализации в чужбина. Прието е, че ревизираното лице не е представило различни доказателства и информация за тези разходи, но органите по приходите са ги включили в посочената месечна сума за издръжка на семейството в размер на 2 000,00 лв.

Въз основа на изложеното, е извършена съпоставка на разходите и доходите за всяка

от ревизираните години, като за 2011 г. не е установено превишение на разходите над доходите; за 2012 г. е установено превишение на разходите в размер на 18 730,16 лв.; за 2014 г. е установено превишение на разходите в размер на 152 780,00 лв.; за 2015 г. е установено превишение на разходите в размер на 29 944,75 лв. Превишението на разходите за посочените години произтича основно от суми, които ревизираното лице е предоставило в заем на физически и юридически лица, респективно получени заеми, които то е връщало, както и във връзка с разходи за придобиване на недвижимо имущество. За процесните 2012 г., 2014 г. и 2015 г. органите по приходите са установили наличие на обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 7 от ДОПК, а именно несъответствие между получените доходи и финансовото състояние на лицето, поради което основата за облагане е определена по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК. Предвид това, с РА са определени задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ, както следва: за 2012 г. в размер на 1 873,02 лв. и лихви за забава в размер на 1 153,08 лв.; за 2014 г. – 15 278,00 лв. и лихви за забава в размер на 6 300,95 лв.; за 2015 г. – 2 994,48 лв. и лихви за забава в размер на 930,08 лв. Определените задължения за 2012 г., 2014 г. и 2015 г. произтичат от установено превишение на разходите над доходите за съответните години, което се формира основно от разходи за придобиване на недвижимо имущество и от разходи за предоставени и върнати заеми на физически и юридически лица.

По отношение на облагането за 2011 г. при съпоставката не е установено превишение на разходите над доходите. На лицето обаче са установени допълнителни задължения на основание чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ – доходи от други източници.

Органите по приходите са констатирани, че С. А. през 2011 г. е предоставил заем на Д. М. Д., ЕГН [ЕГН] в размер на 104 000,00 лв. с краен срок за връщане на заетата сума до 01.11.2011 г. За обезпечаване на вземанията, дружеството [фирма], ЕИК[ЕИК] учредява в полза на ревизираното лице договорна ипотека върху собствени недвижими имоти. Тази ипотека е заличена с две молби-съгласие от С. А.: от 03.10.2011 г. поради частично погасяване на заема в размер на 52 000,00 лв. и от 04.11.2011 г. поради погасяване на сума от 46 000,00 евро с легова равностойност 89 968,18 лв. И двете посочени суми участват в приходната част на паричния поток на ревизираното лице за 2011 г. В РД и РА е определен придобит доход от други източници за 2011 г. в размер на 37 968,18 лв., установен като положителна разлика между получената парична сума в размер на 141 968,18 лв. (52 000,00 лв. + 89 968,18 лв.) и предоставената в заем сума в размер на 104 000,00 лв.

В хода на ревизията е констатирано, че през 2011 г. С. А. е получил сума от 92 000,00 евро с равностойност от 179 936,36 лв. от [фирма] с основание „трансфер“ (на 23.03.2011 г. – 31 000,00 евро и на 21.04.2011 г. – 61 000,00 евро), за която лицето декларира, че са лични средства. На стр. 25 от РД е посочено, че в хода на извършената на дружеството ревизия, С. А. е представил писмено обяснение, че сумите, получени от [фирма], са върнати лични средства, държани в дружеството по сметка на собственика. Сочи, че са съставяни протоколи, които следва да се съхраняват в счетоводството на дружеството. От публикувания ГФО за 2010 г. в отчета за паричните потоци е вписано, че през 2010 г. плащанията, свързани с парични потоци от допълнителни вноски и връщането им на собствениците, са в размер на 5 000,00 лв., а постъпленията от такъв характер са в размер на 182 000,00 лв. В хода на контролните производства на С. А., обаче не са представени доказателства по какъв начин са внесени сумите от лицето в дружеството [фирма], какви платежни

документи са съставени относно вноските, няма доказателства и относно произхода на тези парични средства. Предвид изложеното, ревизиращите органи са приели, че ревизираното лице не доказва наличие на парична сума в размер на 182 000,00 лв., която е дадена като финансова помощ на дружеството [фирма] през 2010 г. В резултат на това е констатирано, че преведената през 2011 г. от [фирма] сума в размер на 179 936,36 лв. е безвъзмездно предоставена на С. А. и като такава следва да се третира като доход, подлежащ на облагане при физическото лице по реда на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ. Органите по приходите са посочили, че поради непредставяне на документи, както от ревизираното лице, така и от [фирма], не може да се изясни действителният характер на движението на паричните средства в двете посоки през 2010 г. и 2011 г. В заключение е констатирано, че поради липсата на доказателства относно превеждането на тези суми по сметката на дружеството, се приема, че сумата от 179 936,36 лв. е предоставена на С. А. безвъзмездно от [фирма] и като такава подлежи на облагане по реда на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ.

РА е връчен на 27.05.2019 г. и оспорен по административен ред с жалба вх.№ 10043 от 10.06.2019 г. На 19.07.2019 г. на жалбоподателя е връчено уведомление по чл.147, ал.3 ДОПК за недостатъци на жалбата му, отстранени с молба вх.№ 23-22-1175#4 от 25.07.2019 г. Считано от тази дата срокът по чл.155, ал.1, вр. чл.146 ДОПК изтича на 30.09.2019 г. В този срок е постановено решение № 1387 от 14.08.2019 г., с което РА е приет за законосъобразен относно установените задължения за данък върху годишна основа по чл.17 ЗДДФЛ за 2012 г., 2014 г. и 2015 г.

Решаващият орган е намерил за неправилно облагането на основание чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ на доход в размер на 179 936,36 лв. – получена сума от [фирма] поради съществено противоречие между констатациите на процесната ревизия и тези при ревизията на [фирма], при която не са установени обстоятелства за скрито разпределение на печалба. Това му е дало основание да намери за недопустимо облагането на тази сума при физическото лице на основание чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ.

Предвид изложеното, с решение № 1387 от 14.08.2019 г. РА е изменена в оспорената част на установения резултат по ЗДДФЛ за 2011 г., като данъчната основа за облагане е определена в размер на 40 976,18 лв., състояща се от 37 968,18 лв. (във връзка с предоставения и върнат заем от Д. Д.) и 3 008,00 лв. – декларирани от лицето приходи от лихви, платени от [фирма], респективно е определен дължим данък в размер на 4 097,62 лв., ведно със съответните лихви, при деклариран такъв от лицето в размер на 3 987,00 лв.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Решението на директора на ДОДОП С. е връчено на 16.08.2019 г. Жалбата, по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена на 27.08.2019 г. - в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, от легитимирано лице, срещу подлежащ на оспорване индивидуален административен акт и при изпълнение на процесуалните предпоставки по чл.156, ал.1-3 ДОПК, поради което е процесуално допустима.

При служебната проверка по чл.160, ал.1 ДОПК съдът приема, че ревизията е възложена от компетентен орган по приходите, РА е издаден от компетентни приходни органи, в установената форма и е подписан с валидни квалифицирани електронни подписи. Противно на твърденията в жалбата, подаденото възражение по реда на чл.117, ал.5 ДОПК изрично е обсъдено в РА, но прието за неоснователно (л.7-8 от РА, л.14 относно М. А., л.15 относно началните салда). Сроковете за

издаване на ревизионен доклад и ревизионен акт са инструктивни, поради което нарушението им не води на самостоятелно основание до незаконосъобразност на РА. Липсват данни за допуснати в хода на ревизионното производство съществени процесуални нарушения. На ревизираното лице е връчено уведомление по чл.124,ал.1 ДОПК относно наличие на основание по чл.122, ал.1, т.7 ДОПК и същото не се е възползвало от възможността да предостави информация в декларации по чл.124, ал.3 ДОПК за ревизираните периоди. В хода на повторната ревизия жалбоподателят е предоставил обяснения, че всички относими доказателства са събрани при предходната ревизия. Във връзка с указанията в решение № 1461/25.08.2019 г. приходните органи са проявили активност по събиране на относими доказателства, поради което възражението на ревизираното лице за неизпълнение на тези указания е формално и неоснователно.

Съдът приема за правилен извода на решаващия орган, че невръчването на приложенията към РД, конкретно доказателствата, касаещи дружеството [фирма] и М. А., не съставлява съществено процесуално нарушение, което на самостоятелно основание да доведе до незаконосъобразност на цялото ревизионно производство. По отношение на дружеството [фирма] установените задължения по чл.35, т.6 ЗДДФЛ са отменени от горестоящия орган, поради което не е накърнено правото на защита на ревизираното лице.

Доказателствата, приобщени с Протокол №ПФ-22221016000763-073-001 от 05.12.2017 г. относно М. А. А. са представени пред съда с молба на ответника от 16.01.2020 г. и не са оспорени от жалбоподателя. Същите са били обект на изследване и съпоставка от допуснатата по делото съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ), като вещото лице Г. А. е категоричен, че по отношение на бившите съпрузи не е изготвен общ паричен поток при условията на съпругеска имуществена общност (СИО). За С. А. и М. А. са изготвени индивидуални парични потоци предвид прекратяването на брака им през м.октомври 2011 г. Вещото лице не е установило съвместимост и взаимна зависимост между двата парични потока, още повече, че същите са изготвени в различни производства (ревизия при жалбоподателя и проверка при М. А.). Поради различието на източниците на доходите и на разходите при бившите съпрузи за ревизираните периоди, съдът намира за неоснователно възражението на жалбоподателя, че установената липса на превишение на разходите над доходите в паричния поток на М. А. е относима към неговото ревизионно производство. Декларираните от бившите съпрузи обстоятелства в хода на отделните производства по отношение на тях са на общо основание допустими писмени доказателства в настоящето производство, но без обвързваща доказателствена сила на крайните актове в тях, още повече при липса на съвместен поток и различни източници на приходите и разходите. Изложеното обосновава извод за липса на допуснато съществено процесуално нарушение поради невръчване на жалбоподателя на писмените доказателства, събрани в хода на проверката на М. А..

Материалната законосъобразност на установените допълнителни задължения на ревизираното лице по чл.35, т.6 ЗДДФЛ за 2011 г. и определената по реда на чл.122-124 ДОПК данъчна основа по чл.17 ЗДДФЛ за 2012 г., 2014 г. и 2015 г. съдът следва да провери предвид правомощията си по чл.160, ал.1 ДОПК.

Съобразно общото разпределение на доказателствената тежест в процеса по чл.154, ал.1 ГПК, вр. пар.2 от ДР на ДОПК, жалбоподателят не ангажира доказателства за различно начално салдо от 65 000 лв. към 01.01.2011 г. Недоказани са твърденията му

за налични печалби от спортни залози, приходи от стопанска дейност и съхранение на конкретни суми в банков сейф. Обосновано в тази връзка приходните органи са съобразили данните са получени от жалбоподателя трудови възнаграждения по декларации – обр.1 и обр.6 по КСО и ЗЗО, получено обезщетение за откраднат автомобил и установено салдо на пари в брой при предходна ПСИДФЛ. Този извод не се опровергава от изискани по молба на жалбоподателя данни от ТД на НАП С. относно осигурителния му доход за 2009 г. и подадени справки по чл.73, ал.1 ЗДДФЛ за периода 2009 г. – 2010 г.

В идентичен смисъл е допълнителното заключение на ССЕ, прието в о.с.з. на 29.07.2020 г., според което претендираното от жалбоподателя начално салдо от 168 000 лв. не е документално обосновано в пълен обем извън изплатеното обезщетение за откраднат автомобил и получените трудови възнаграждения, които суми за съобразени от приходните органи при определяне на спорната сума. Съдът не кредитира изчисленията на допълнителното заключение на ССЕ, като изготвено по произволно формулирана от жалбоподателя задача без претендираното от него първоначално салдо да е подкрепено от други доказателства по делото.

Неоснователно е възражението на жалбоподателя срещу определен на основание чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ доход от други източници за 2011 г. в размер на 37 968,18 лв., установен като положителна разлика между получената парична сума в размер на 141 968,18 лв. (52 000,00 лв. + 89 968,18 лв.), включена в приходната част на потока, и предоставената в заем на Д. Д. сума в размер на 104 000,00 лв., включена в разходната част на потока.

От ревизираното лице е подадена ГДД с вх. №2210И0077854 от 06.04.2012 г., с която са декларирани доходи от прехвърляне на права и имущество – продажба на апартамент за сумата от 89 968,00 лв. и е формиран облагаем доход от тази сделка в размер на 36 871,20 лв. Чрез справка в Агенция по вписванията безспорно е установено в хода на ревизията, че ревизираното лице не е придобило недвижим имот на стойност 89 968,00 лв. Този имот е продаден от [фирма] на Д. Б. Г. с нотариален акт № 173, том 2, рег. № 4447, нот.дело № 333/2011 г., а С. А. е получил по банков път сума в размер на 46 000,00 евро или 89 968,18 лв. Обосновано приходните органи са приели, че този доход в размер на 89 968,18 лв. неправилно е отразен от ревизираното лице в Приложение 5 „Доходи от прехвърляне на права или имущество“ в ГДД за 2011 г., а същият следва да се третира като доход по чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ. Последната норма урежда като облагаеми доходи всички други източници, които не са изрично посочени в този закон и не са обложени с окончателни данъци по реда на този закон или с окончателни данъци по реда на ЗКПО.

На това законово изискване отговаря установената с РА положителна разлика в размер на 37 968,18 лв., между получената парична сума в размер на 141 968,18 лв. (52 000,00 лв. + 89 968,18 лв.) и предоставената в заем сума в размер на 104 000,00 лв. Въз основа на изложеното съдът приема за правилен извода на приходните органи за наличие на основание за коригиране на декларираната от лицето данъчна основа за облагане на доход в размер на 36 871.18 лв. на 37 968.18 лв., респ. за определяне на данък в размер на 4 097.62 лв. при деклариран от лицето дължим данък в размер на 3 987,92 лв.

Относно спорните разходи за издръжка и живот:

Приходните органи не оспорват идентично декларираните от физическите лица обстоятелства, че независимо от официалния им развод на 17.10.2011 г. бившите

съпрузи са живяли в общо домакинство до 26.12.2015 г., т.е. през всички ревизирани периоди. При тези данни съдът приема за неправилен подхода на ревизорите по възлагане на разходите за издръжка и живот изцяло в тежест на С. А..

По силата на пар.1, т.2 от ДР на ДОПК „домакинството“ включва съпрузите и лицата, живеещи във фактическо съпружеско съжителство – обстоятелство, което не се оспорва от ответника. Като лица, включени в общо домакинство С. А. и М. А. са „свързани лица“ по смисъла на пар.1, т.3, б.“а“ от ДР на ДОПК, включително за целите на чл.123, ал.1, т.2 ДОПК. Цитираната норма, според която при определяне на данъчна основа по реда на чл.122, ал.2 ДОПК се вземат предвид не само сторените от ревизираното лице разходи, но и тези на свързаните с него лица, е нормативното основание за включване в паричния поток на ревизираното лице единствено на половината от разходите за издръжка и живот на домакинството. Това обстоятелство е както житейски логично и обосновано, така и декларирано от двете лица и неоспорено от приходните органи. В обяснение от 14.11.2016 г. М. А. е посочила, че издръжката на членовете на домакинството се осигурява от нейни доходи и от доходи на бившия ѝ съпруг.

От направена в отговора на задача 1 на основна ССЕ съпоставка между паричните потоци на С. А. и М. А. (таблици 1-4) се установява, че в разходната част на потока на жалбоподателя е включена цялата декларирана от него сума за разходи за издръжка и живот на семейството в размер на 2 000 лв. месечно или 24 000 лв. годишно, срещу 0.00 лв. в тази част на потока на А.. В потока на последната са включени комунални разходи по фактури на доставчици на ел.енергия, топливо, вода и телефон - 422.50 лв. за 2011 г., 307.47 лв. за 2012 г., 390.46 лв. за 2014 г. и 448.48 лв. за 2015 г., 346 лв. разходи за екскурзии и пътувания за 2011 г., 3995 лв. разходи за издръжка през 2012 г., 4750 лв. разходи за издръжка за 2014 г. и 12 675 лв. разходи за издръжка за 2015 г. Изцяло в паричния поток на бившата съпруга са включени разходите за обучение на родените от брака деца в частни училища. Съдът приема, че по повод ревизията на С. А. не следва да проверява правилността на подхода на приходните органи по възлагане на сторените разходи за обучение на децата изцяло в тежест на майката.

Независимо от разделността в паричните потоци на бившите съпрузи визираното сравнение е в полза на тезата на жалбоподателя за частично дублиране на разходите за издръжка и живот. Поради липса на други доказателства за конкретно сторени разходи приходните органи са приели, че в декларираната от С. А. годишна сума от 24 000 лв. се включват разходи за комунални услуги и за пътувания в чужбина. Същевременно такива разходи са включени и в паричния поток на М. А. – за всички ревизирани периоди разходи за комунални услуги по фактури на доставчици на ел.енергия, топливо, вода и телефон, разходи за екскурзии и пътувания за 2011 г., както и разходи за издръжка за 2012 г., 2014 г. и 2015 г., в конкретно посочени по-горе размери. Според съда, визираното дублиране на разходи в паричните потоци на бившите съпрузи е в полза на довода за включване в паричните им потоци само на половината от тях.

Спорен е и въпросът относно размера на тези разходи. В основното си заключение и при разпита в о.с.з. на 20.05.2020 г. вещото лице А. потвърждава, че независимо от наличието на отделни фактури за извършени разходи за ток, вода и други комунални услуги, по делото не е наличен пълния набор от тези документи, поради което е невъзможно да се изготви вариант на поток, в разходната част на който да се включи конкретна сума на разходи за издръжка и живот, доказана с документи. По силата на

чл.122, ал.2, т.14 от ДОПК при определяне на данъчната основа се взема предвид обичайният размер на разходите за живот, издръжка, обучение и лечение, както и на транспортните, дневните и квартирните разходи при пътувания в страната и в чужбина. Ориентир в тази насока могат да бъдат данните на Националния статистически институт (НСИ) относно общия разход на домакинствата и на отделните лица по групи разходи, посочени в таблица № 6 от основната ССЕ. При сравнение на посочените в нея разходи за свободно време, културен отдих и образование и изплатени дългове и дадени заеми по данни на НСИ с данните по делото за предоставени от С. А. заеми в полза на физически и юридически лица, както и неоспорените доказателства за обучение на родените от брака деца в частни улицища „Д. Т.“ и „Д-р П. Б.“, съдът приема, че общите статистически данни на НСИ в случая не предоставят реална картина на имущественото състояние на ревизираното лице. Включените в паричния поток на М. А. разходи за обучение на децата са в пъти по-високи от статистическите данни на НСИ за разходи за образование. Указание за значително по-високите разходи на семейството са и неоспорените доказателства за придобити през ревизираните периоди многобройни недвижими имоти и МПС, както и за предоставени от тях в заем значителни суми.

Разпоредбата на чл.122 от ДОПК урежда набор от особени доказателствени правила, които позволяват прилагането на материалноправните норми на съответния данъчен закон при съществена или пълна липса на необходимите доказателства за настъпването на фактическите състави, посочени в материалния закон, водещи до възникване на данъчни задължения. Основната ѝ задача е да даде възможност да се извърши облагане и тогава, когато необходимите данни за установяването на данъчните задължения съобразно приложимите норми на материалния закон не са налице. Тя е призвана да преодолее тази пречка пред ревизионното производство като създаде условия за попълване или направо заместване на липсващите доказателства с други данни, които да позволяват установяването на задълженията. Естествено, това заместване на изискуемите от материалния закон данни (декларации, отчети и т.н.) с други такива, посочени в чл.122, ал.2 от ДОПК, води много често само до приблизително установяване на данъчната основа с цел да се получи цялостна, макар и косвена, представа за дейността на задълженото лице, а оттам и някакво, макар и само приблизително и относително, съвпадение на данъчната основа, определена по реда на чл.122 от ДОПК и данъчната основа, която би била установена, ако бяха налице липсващите доказателства и данни.

При безспорно установена по делото липса на документи за конкретно сторени разходи за издръжка и живот (извън данните за заплатени такси за обучение на децата и частично за комунални разходи), съдът приема за правилен подхода на приходните органи по включване в разходната част на потока на декларираните от лицето разходи за издръжка и живот. В изпълнение на указанията на отменителното решение № 1461 от 25.09.2018 г. ревизорите са предоставили възможност на жалбоподателя да декларира имуществото си, вида и размера на направените разходи, както и всички източници на доходи и приходи по реда на чл.124, ал.3 ДОПК. При неизпълнение на това свое право и задължение ревизираното лице само се е поставило в невъзможност за събиране на относими доказателства за конкретно сторени разходи за издръжка и живот. При тези данни съдът приема за правилен подхода на приходните органи за възприемане на декларираната от самото лице сума на разходи за издръжка и живот на домакинството, още повече, че в конкретния случай това е единствената

възможност да се съобразят и включат в тях повишените разходи на семейството за пътувания в чужбина и за частно образование на децата.

По изложените съображения и при определяне на данъчните задължения на лицето съдът ще намали посочените в разходната част на паричния поток на РА задължения със сумата от 12 000 лв. за всяка от ревизираните години на основание чл.123, ал.1, т.2, вр. пар.1, т.3, б.“а“ от ДОПК, тъй като посочените от ревизираното лице разходи на издръжка и живот в размер на 24 000 лв. годишно следва да се поделят с бившата съпруга и член на домакинството М. А..

Съдът намира за неоснователно искането на жалбоподателя за включване в разходната част на паричния поток само на половината от договорната цена по нотариален акт № 65 от 19.12.2011 г. Не е спорно, че гражданският брак на ревизираното лице е прекратен чрез развод по чл.44, т.3 СК с влязло в сила на 17.10.2011 г. съдебно решение, когато е прекратена съпружеската имуществена общност по силата на чл.27, ал.1 СК. Всички вещи, придобити след тази дата са лична собственост на бившите съпрузи, поради което не е налице законово основание за включване в паричния поток само на половината от заплатената сума по нотариален акт № 65 от 19.12.2011 г. в размер на 55 300 лв.

Противен извод не следва от съдържанието на нотариален акт № 65 от 19.12.2011 г. (по описа на Служба по вписванията) и № 171, т.VIII, рег. № 15056, н.д.№ 1394/19.12.2011 г. по описа на И. Н. – Нотариус с район на действие СРС. Според него С. А. е придобил недвижим имот за сумата от 55 300 лв., която сума същият ще преведе по сметка на продавача В. С. в [фирма] за предсрочно погасяване на неговите задължения към банката-кредитор. В документа не е включена като приобретател М. А., за да възникне обикновена съсобственост между тях, нито от съдържанието му се установява произходът на средствата. При тези данни правилно в разходната част на потока за 2011 г. следва да се включи пълната сума от 55 300 лв.

Неоснователно е възражението на жалбоподателя във връзка с предоставен от него през 2011 г. заем в полза на [фирма] в размер на 47 694.28 евро, от които през 2011 г. са му върнати 19 281.92 евро. Тези искания изцяло са съобразени в изготвения при ревизията паричен поток, в който в разходната част е включена сумата от 93 281.90 лв., а в приходната - 37 712.15 лв. В идентичен размер са съобразени сумите при изчисленията на в.л. А..

Въз основа на изложеното, установените парични средства в края на данъчен период 2011 г. са в размер на 315 312.68 лв., която сума е разполагаема към 01.01.2012 г. Към нея се прибавят приходи в размер на 83558.54 лв. и се изваждат разходи в размер на 384 747.32 лв. и сумата, посочена в колона 5 на таблицата от 8854.06 лв. Така за 2012 г. превишението на разходите над приходите е -5289.84 лв., върху което превишение при 10% данъчна ставка се следва данък в размер на 528.98 лв., дължим със законната лихва от 01.05.2013 г. в размер на 325.66 лв.

Към 01.01.2014 г. не е налице основание за промяна на посоченото в РА начално салдо от 17 000 лв., възприето от изчисленията по протокол № ПФ-22221016000782-073-001 от 15.06.2017 г. на ТД на НАП С. след извършена съпоставка на доходите и разходите на лицето за 2013 г., за която не е намерено превишение на приходите над разходите. Така към разполагаема към 01.01.2014 г. сума общо в размер на 35 774.91 лв. се прибавят доходите на лицето в размер на 404 990 лв., изваждат се разходи в размер на 579 581.88 лв. и сумата, посочена в колона 5 на таблицата от 1963.03 лв. Така за 2014 г. превишението на разходите над

приходите е -140 780 лв., върху което превишение при 10% данъчна ставка се следва данък в размер на 14 078 лв., дължим със законната лихва от 01.05.2015 г. в размер на 5805.64 лв.

При разполагаеми парични средства към 01.01.2015 г. в размер на 1963.03 лв. следва да се прибавят приходи в размер на 12042 лв., да се извадят разходи в размер на 30 359.23 лв. и сумата, посочена в колона 5 на таблицата от 1590.55 лв. Така за 2015 г. превишението на разходите над приходите е -17944.75 лв., върху което превишение при 10% данъчна ставка се следва данък в размер на 1794.48 лв., дължим със законната лихва от 01.05.2016 г. в размер на 557.32 лв.

При този изход на спора и на двете страни се дължат разноси – на жалбоподателят съобразно уважената част от оспорването, а на ответника – съобразно отхвърлената част. Материалният интерес за 2011 г. се състои в размера на корекцията на данъчната основа – при декларирана от лицето данъчна основа от 36 871,20 лв. същата е коригирана на 37 968,18 лв., което би обосновало допълнително определяне на задължение за данък в размер на 109.69 лв., респ. лихва за забава считано от 01.05.2012 г. в размер на 78.79 лв., или общо сума в размер на 188.48 лв. За останалите ревизирани години съдът определя обжалваемия интерес изцяло по установителната таблица на РА. Така общият обжалваем интерес е 28 718.09 лв. Със съдебното решение се установяват задължения общо в размер на 23 090.08 лв., което определя отхвърлената част от оспорването, за което на ответника на основание чл.8, ал.1,вр. чл.7 , ал.2, т.4 от Наредба № 1/2004 г. (редакция към датата на последното съдебно заседание от 29.07.2020 г.) се дължи юрисконсултско възнаграждение в размер на 1222.70 лв. Уважената част от оспорването е в размер на 5628.01 лв. При сторени общо разноси от жалбоподателя в размер на 3740 лв., следващите се разноси са в размер на 732.94 лв. Съдът приема за неоснователно възражението на ответника по чл.78, ал.5 ГПК, тъй като договореното и заплатено адвокатско възнаграждение в размер на 2300 лв. без ДДС напълно съответства на фактическата и правна сложност на спора, както и на извършените от адв.Ч. процесуални действия, поради което се явява справедлив и обоснован по смисъла на чл.36, ал.2 от Закона за адвокатурата.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во отделение, 69-и състав,

Р Е Ш Е Н И Е :

ОТМЕНЯ по жалба на С. А. А. от [населено място], [улица], ет.1, ап.3, Ревизионен акт № Р-22002218005962-091-001 от 23.05.2019 г. на органи по приходите при ТД на НАП С., изменен и потвърден с решение № 1387 от 14.08.2019 г. на директора на Дирекция „ОДОП“, относно установените задължения за довносяне по ЗДДФЛ, както следва: за 2012 г. – за разликата над 528.98 лв. главница до установената с РА главница от 1873.02 лв. и за разликата над 325.66 лв. лихва за забава до установената с РА лихва от 1153.08 лв., за 2014 г. – за разликата над 14078 лв. главница до установената с РА главница от 15278 лв. и за разликата над 5805.64 лв. лихва за забава до установената с РА лихва от 6300.95 лв. и за 2015 г. - за разликата над 1794.48 лв. главница до установената с РА главница от 2994.48 лв. и за разликата над 557.32 лв. лихва за забава до установената с РА лихва от 930.08 лв.

ОТХВЪРЛЯ оспорването в останалата част.

ОСЪЖДА С. А. А. от [населено място], [улица], ет.1, ап.3, да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] юрисконсултско възнаграждение в размер на 1222.70 лв. на основание чл.161, ал.1 ДОПК.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] да заплати на С. А. А. от [населено място], [улица], ет.1, ап.3, разноси в размер на 732.94 лв.

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

СЪДИЯ: