

РЕШЕНИЕ

№ 7154

гр. София, 25.11.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав,
в публично заседание на 25.10.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Радина Карамфилова

при участието на секретаря Илияна Тодорова, като разгледа дело номер **9660** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/ във вр. с чл. 145 – чл. 178 от Административно процесуалния кодекс /АПК/.

Образувано е по жалба с вх. № 33568 от 05.10.2021 г. по описа на АССГ на П. И. Е.-С., ЕГН: [ЕГН], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], вх. А, ет.3, ап.10 срещу ревизионен акт /РА/ № №Р-22221720005645-091-001/08.06.2021 г., изменен и потвърден с решение № 1346 от 27.08.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /„ОДОП“/ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/.

В жалбата се поддържа, че РА изменен и потвърден с решение на директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при ЦУ на НАП, е издаден при допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила и в противоречие с материалноправни разпоредби по отношение на установените задължения на П. Е.-С. за довносяне на данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДФЛ/ в общ размер на 14128,75 лв. ведно със съответните лихви за просрочие в размер 5430,70 лв. за периода 01.01.2015 г. - 31.12.2018 г. Констатациите в РА и РД са оспорени като незаконосъобразни и немотивирани, като се твърди противоречие със събраните в производството доказателства, ЗДФЛ и практиката на Върховният административен съд. Оспорва се установеното от органите по приходите относно наличието на недостиг на парични средства, като се твърди че той е в резултат на неправилно

определено начално салдо към 01.01.2015 г., както и от неправилно интерпретиране на част от доказателствата, представени в хода на ревизията. Твърди се, че за нито една от ревизираните години няма превишаване на разходите на ревизираното лице над получените доходи и източници на финансиране, както и че не е налице недостиг на парични средства и няма основание за определяне на задължения за 2015, 2016, 2017 и 2018 години по чл.48, ал.1 ЗДДФЛ, вр. с чл.122 ДОПК. Оспорва се и наличието на основание по чл.122 от ДОПК, поради твърдяно съответствие на имущественото състояние на жалбоподателката на получените за периода доходи и източници на финансиране, като се насочва към получени доходи от дарения, извършени от страна на родителите ѝ. Развиват се подробни съображения за липсата на предпоставките по чл. 122, ал. 1 ДОПК за ангажиране на отговорността на ревизираното лице. Прави се оплакване от възприетото начално салдо на ревизираното лице към 01.01.2015 г. в размер на 5000 лева, предвид изтеглени средства от банковата сметка на П. Е.-С.. Навежда се, че РА е в противоречие с доказателствата, представени в хода на производството, тъй като от тях се установявало, че произходът на средствата, с които е дарена от родителите ѝ не е спорен предвид на представените трудови договори, справки за трудов стаж, извлечения от банкови сметки, спестовна книжка на С.Е.. С жалбата се представя допълнително извлечение от банковата книжка на И.Е.. Твърди се, че предвид разписките за реално предаване на суми с обща стойност 65 000 евро за периода от 2015 до 2018 г., се установява, че за нито един от периодите няма недостиг на парични средства, а остатък. С оглед на изложеното искането отправено до съда е за отмяната на РА № Р-22221720005645-091-001/08.06.2021 г., издаден от А. Г. М. – орган, възложил ревизията и М. П. Б. – ръководител на ревизията, изменен и потвърден с решение № 1346 от 27.08.2021 г. на директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при ЦУ на НАП.

В проведените публични съдебни заседания по делото, жалбоподателката П. Е.-С., редовно призована, се представлява от процесуални представители адв. П. и адв. И.. В хода по същество на делото, адв. И. поддържа становище за незаконосъобразност на РА, като моли жалбата да бъде уважена по изложените в нея съображения, а оспореният РА да се отмени. Претендира присъждането на разноски по делото.

Ответникът - Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – [населено място] при Централно управление на Националната агенция по приходите, редовно уведомен, чрез процесуален представител юрк. В., изразява становище за неоснователност на жалбата по мотиви изложени в решението на директора на дирекция „ОДОП“. Претендира присъждането на юрисконсултско възнаграждение на основание чл.161, ал.3 ДОПК, независимо от изхода на спора и предвид обстоятелството, че за първи път в съдебно заседание са представени доказателства, които са били на разположение на ревизираното лице, но не са представени в хода на ревизионното производство и в това на административно оспорване.

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не взема становище по жалбата. Административен съд София- град, III отделение, 70 състав, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Извършването на ревизия на П. Е. - С. за определяне на задълженията за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2018 г. е възложено със Заповед № Р-22221720005645-020-001 от 17.09.2020 г.,

връчена електронно на 29.09.2020 г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221720005645-020-002/23.12.2020 г., издадени от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С..

Заповедите по хода на ревизионното производство са издадени от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен РД № Р-22221720005645-092-001/12.04.2021 г., връчен на електронен адрес на 15.04.2021 г. На основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК срещу констатациите в ревизионния доклад е подадено писмено възражение с вх. вх. №59-00-54#18/12.05.2021 г., като са представени допълнително доказателства. Претенциите на жалбоподателката във възражението са преценени като неоснователни.

Ревизията приключва с РА №Р-22221720005645-091-001/08.06.2021 г., издаден от А. Г. М. – на длъжност началник Сектор и орган, възложил ревизията, и М. П. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 15.06.2021 г. С РА са установени задължения за внасяне в общ размер на 39378,28 лв. /данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ в размер на 28650,79 лв. и лихви за забава в размер на 10727,49 лв./.

В хода на ревизионното производство са извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД. Изискани са доказателства от задълженото лице, както и такива от трети лица. Направени са справки за обстоятелства по данни от информационната система на НАП. Всички изготвени документи, получени отговори, резултати от направени проверки са подробно описани в РД.

С Протокол № 1717089/17.12.2020 г. към настоящото ревизионно производство са приобщени всички документи и доказателства събрани от орган по приходите в хода на извършвана проверка за съпоставка на доходи и имущество на ФЛ за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2018 г. на П. Е.-С., приключила с Протокол № ПФ-22221719000908-073-001/15.09.2020 г.

Въз основа на събраните доказателства органите по приходите са установили, че в качеството си на местно лице по смисъла на чл. 4, ал. 1, т. 1 от ЗДДФЛ и на основание чл. 8, ал. 1 и чл. 12 от закона, жалбоподателката е данъчно задължена за облагаемия доход, получен през данъчната година от източници в България и в чужбина.

Анализирани са източниците на доходите на жалбоподателката през процесните периоди, като е констатирано че е получавала доходи от трудово правоотношение със „А1 България“ ООД, ЕИК[ЕИК] на длъжност „специалист“, като за периода от 01.01.2015 г. до 31.12.2016 г. П. И. Е. – С. е била в отпуск по майчинство и е получавала осигурителен доход по 420,00 лв. месечно. Констатирано е, че от м. 01.2017 г. до м. 04.2017 г. жалбоподателката е получавала доходи от трудови правоотношения в „А1 БЪЛГАРИЯ“ ЕАД в общ размер на 3185,10 лв.; осигурителния доход за периода от м. 05.2017 г. до м. 12.2017 г. е 460,00 лв., а за периода от 01.01.2018 г. до 31.12.2018 г. е с осигурителен доход 510,00 лв. Посочено е, че П. Е. - С. е била управител, представляващ и едноличен собственик на капитала на дружеството „ЕФТИМОВА“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. От протоколи от извънредно общо събрание на дружеството за 2015 г., 2016 г., 2017 г. и 2018 г., оборотни ведомости и извлечение от сметка 499 „Други кредитори“ е установено, че всяка година П. Е. – С. е предоставяла парични средства в дружеството, съгласно чл. 134, ал. 1 от Търговския закон /ТЗ/, както следва: през 2015 г. – 16500,00 лв.; през 2016 г. – 116659,00 лв.; през

2017 г. – 87187,00 лв. и през 2018 г. – 9900,00 лв. Констатирано е, че част от средствата са върнати на ревизираното лице, а именно: през 2016 г. – 20000,00 лв. и през 2017 г. – 17000,00 лв. Касателно произхода на средствата, с които са направени допълнителните парични вноски са представени два срочни трудови договора на родителите на ревизираното лице от 02.05.2018 г. на испански език.

В хода на ревизията е установено, че за периода 201-2018 г., жалбоподателката не е подавала ГДД по реда на чл. 50 от ЗДДФЛ, няма подадени Справки за изплатени доходи на ФЛ по реда на чл. 73 от ЗДДФЛ.

Относно разходите за ток, вода, мобилни оператори, местни данъци, покупки във вериги магазини за дрехи, храна, аптеки, бензиностанции и т. н. е установено, че П. Е. - С. е заплащала дължимите суми по банков път с дебитна карта на „Уникредит Булбанк“ АД.

Органите по приходите са изследвали всички източници на доходи на П.Е. - С., източниците на финансиране, имущественото ѝ състояние и направените от нея разходи. Извършени са проверки, анализ и съпоставка между законно придобитите доходи и наличното имущество и разходите за издръжка на задълженото лице за ревизираните периоди.

По отношение на източниците и размера на получените доходи, ревизиращите органи са установили, че през ревизираните периоди П. Е. – С. е получавала доходи, както следва: от положен труд по трудови правоотношения от „А1 България“ ЕАД; получени обезщетения за майчинство; от изплатени лихви по притежавани банкови сметки; получени суми по вземания от трети лица – върнати суми от „Ефтимова“ ЕООД; доходи продажба на съсобствен със съпругът ѝ, лек автомобил „Ф. П.“ през 2018 г. за сума в размер на 1 500,00 лв. /1/2 от 3000,00 лв./.

Констатирани били обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК, като органите по приходите приели, че са налице данни за укрити приходи или доходи, в следствие на извършения анализ на събраните по реда на ДОПК доказателства.

Ето защо, на основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК и въз основа на Уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК с № Р-22221720005645-113-001/12.02.2021 г. и Уведомление по чл. 17, ал. 1, т. 2 от ДОПК с № Р-22221720005645-113-001/12.02.2021 г., връчени на 15.02.2021 г. П.Е. - С. е уведомена, че основата за облагане с данъци за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2018 г. ще бъде определена по реда на чл. 122 - 124 от ДОПК. Едновременно с това на жалбоподателката е връчено и второ ИПДПОЗЛ с № Р-22221720005645-113-002/12.02.2021 г. и Декларация по чл. 124, ал. 3 от ДОПК за притежаваното имущество, вида и размера на направените разходи, източници на доходи и участие в управителни и надзорни органи на юридически лица. Определен е 14 -дневен срок за представяне на доказателства и вземане на становище.

Органите по приходите извършили анализ и съпоставка на събраните по реда на ДОПК доказателства съобразно разпоредбите на чл. 122 и чл. 124 от ДОПК, като в резултат на съпоставката между размера на законно придобитите доходи/приходи и разходите за живот за ревизираните периоди, органите по приходите са определили данъчните задължения на П. Е. -С. по реда на ЗДДФЛ.

В резултат на направените констатации, ревизиращите органи са установили наличие на несъответствие между доходите и извършените разходи, и нарастване на имущественото състояние на жалбоподателката за периодите от 2015 г. до 2018 г., които не е декларираща по реда на чл. 50 от ЗДДФЛ, като сумата на превишението е приета за облагаем доход придобит през съответната данъчна година.

По отношение на разполагаемите парични средства в началото и в края на всеки от ревизираните периоди, от П. Е. – С. е представена декларация, в която е декларирана, че към 01.01.2015 г. е притежавала 133 000,00 лв. налични по банковата ѝ сметка – спестявания и дарение от родителите ѝ, които от 20 години живеят и работят в Испания.

Като доказателства за получените дарения в брой от родителите си, от П. Е.- С. са представени 10 декларации от майка ѝ С. С. Е. за предоставени парични средства по дати и размер, подробно описани на стр. 12 в РД, съгласно които, общо за 2015 г., 2017 г. и 2018 г. в брой са предоставяни по 15 000,00 евро, а за 2016 г. – 20 000,00 евро.

След преглед на извлеченията от банковите сметки, ревизиращите органи са установили, че към 01.01.2015 г. началното салдо по банковите сметки на ревизираното лице е в общ размер на 134 227,00 лв. Във връзка с горното органите по приходите са приели, че разполагаемите парични средства в брой към 01.01.2015 г. са в размер на 5 000,00 лв.

По отношение на реализираните от ревизираното лице разходи е установено, че от П. Е. – С. са извършвани плащания на месни данъци и такси /МДТ/; плащани са застраховки вноски по застрахователни договори; предоставяни са парични средства, съгласно чл. 134, ал. 1 от ТЗ в „Ефтимова“ ЕООД, разходи за издръжка и живот, в т. ч. Ч., В и К, О., мобилни оператори, гориво, плащания в Изипей, търговски вериги, изтеглени пари в брой, разходи от V. и разходи за образование.

Въз основа на установените и признати от ревизиращият орган приходи и разходи за ревизираните периоди е извършено хронологично проследяване движението на паричните средства.

От направената съпоставката за съответствие между стойността на имуществото на задълженото лице и направените от него разходи и декларираните и/или получени доходи за 2015 г. е установен недостиг в размер на 75621,17 лв.; за 2016 г. е установен недостиг в размер на 96665,59 лв., за 2017 г. – 33346,24 лв. и за 2018 г. в размер на 80874,88 лв.

Данъчната основа за всяка от годините е формирана от установения за лицето недостиг на парични средства, приети като недеklarирани суми с неустановен произход. Размерът на данъка е определен, като данъчната основа формирана по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК е умножена по посочената данъчна ставка в чл. 48 от ЗДДФЛ /10%/.

На основание чл. 122, ал. 2 и 4 от ДОПК, ревизиращият екип е определил данъчна основа за общия годишен доход през 2015 г. в размер на 75621,17 лв. или дължим данък в размер на 7562,12 лв. На основание чл. 175, ал. 1 от ДОПК за невнесения в срок данък е начислена лихва за забава в размер на 3918,05 лв.

За 2016 г. е установена данъчна основа в размер на 96665,59 лв. или дължим данък в размер на 9666,56 лв. На основание чл. 175, ал. 1 от ДОПК за невнесения в срок данък е начислена лихва за забава в размер на 4028,06 лв.

За отчетната 2017 г. е установена данъчна основа в размер на 33346,24 лв. или дължим данък в размер на 3334,62 лв. На основание чл. 175, ал. 1 от ДОПК за невнесения в срок данък е начислена лихва за забава в размер на 1051,42 лв.

За 2018 г. е установена данъчна основа в размер на 80874,88 лв. или дължим данък в размер на 8087,49 лв. На основание чл. 175, ал. 1 от ДОПК за невнесения в срок данък е начислена лихва за забава в размер на 1729,96 лв.

Във връзка с разглеждането на жалба вх. № 94-П-200 от 28.06.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С., вх. №23-22-1091/01.07.2021 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., предвид мотивите на РД и РА, събраните доказателства и аргументите в жалбата, директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, я намерил за частично основателна. В решение № 1346 от 27.08.2021 г. е мотивирано, че в случая органите по приходите необосновано не са кредитирали дарените парични средства от родителите на П. Е.- С. постъпили по банковата ѝ сметка и намерил за основателни възраженията на жалбоподателката в тази насока. Извежда се в решението, че се установява от представените извлечения по банковите сметки както на П. Е. – С., така и на родителите ѝ, че С. Е. и И. Е. са превели по банков път през 2015 г. - 41072,43 лв., през 2016 г. - 44886,30 лв., през 2017 г. - 2933,75 лв. и през 2018 г. – 56327,90 лв. Директорът на дирекция „ОДОП“, счел, че са представени категорични доказателства за предаването на средствата от дарителите на жалбоподателката, както и че С. Е. и И. Е. са разполагали със средства в такъв размер. Ето защо гореописаните суми следвало да бъдат включени в приходната част на изготвената в табличен вид съпоставка за съответствие между стойността на имуществото на лицето и направените от него разходи и декларираните и/или получени от него доходи за съответните данъчни периоди.

По отношение на представените разписки за предаване на паричните средства в брой, в решението на директора на дирекция „ОДОП“ – не са приети за основателни възраженията на жалбоподателката и решаващият орган намерил, че не може да се приеме, че дарените суми в брой /по 15000,00 евро за 2015 г., 2017 г. и 2018 г., и 20_000,00 евро през 2016 г. / са с доказан произход. Мотивирано е, че към приложените към жалбата доказателства, в т. ч. срочни трудови договори на родителите ѝ, спестовни книжки, справки за движения по сметките на родителите ѝ, наличните средства по сметките на С. Е. и И. Е. са на стойности непозволяващи семейството да спести средства в размери отговарящи на общата стойност на дарените средства. Следователно, сумите от 15000,00 евро за 2015 г., 2017 г. и 2018 г., и 20000,00 евро за 2016 г. не можело да бъдат включени в приходната част на изготвената в табличен вид съпоставка за съответствие между стойността на имуществото на лицето и направените от него разходи и декларираните и/или получени от него доходи за съответните данъчни периоди.

С този мотив, РА в частта на установените задължения за данък по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2015 г., 2016 г., 2017 и 2018 г., е извършена корекция на данъчната основа, определена с РА и на основание чл. 155, ал. 1 във връзка с чл. 155, ал. 2 от ДОПК, РА №Р-22221720005645-091-001/08.06.2021 г., издаден от А. Г. М. – орган, възложил ревизията и М. П. Б. – ръководител на ревизията, като установените резултати по ЗДДФЛ, ведно със съответните лихви са определени за данъчни периоди, както следва: от 01.01.2015 г. до 31.12.2015 г. в размер на 3454,87 лв.; от 01.01.2016 г. до 31.12.2016 г. в размер на 5177,93 лв.; от 01.01.2017 г. до 31.12.2017 г. за внасяне в размер на 3041,25 лв. и от 01.01.2018 г. до 31.12.2018 г. за внасяне в размер на 2454,70 лв.

Пред настоящата инстанция като доказателства от страна на жалбоподателя е ангажирано изслушването на заключение на съдебно-счетоводна експертиза, както и са представени писмени доказателства. От заключението на вещото лице по допуснатата и приета от съда експертиза, е видно, че ВЛ след запознаване с приложените по делото документи, изготвило паричен поток на приходите и разходите на ревизираното лице за 2015 г., 2016 г. 2017 г. и 2018 г., като съобразило приетото с РА начално парично салдо към 01.01.2015г. в размер на 5000 лв.; данните в РА за постъпленията и разходите на ревизираното лице за 2015 г., 2016 г., 2017 г. и 2018 г., както и наличните парични средства в банкови сметки към 01.01. и към 31.12. на съответната година; включило в паричния поток за 2015 г. левовата равностойност на сума в размер на 15 000 евро, съгласно разписки от 21.04.2015 г., 22.07.2015 г. и 31.07.2015 г.; включило в паричния поток за 2016 г., левовата равностойност на сума в размер на 20 000 евро, съгласно разписки от 06.07.2016 г., 08.07.2016 г., 12.07.2016 г. и 15.07.2016 г.; включило в паричния поток за 2017 г., левовата равностойност на сума в размер на 15 000 евро, съгласно разписки от 20.09.2017 г., 25.09.2017 г. и 06.11.2017 г.; включило в паричния поток за 2018 г., левовата равностойност на сума в размер на 15 000 евро, съгласно разписки от 23.02.2018 г., 05.09.2018 г. и 28.12.2018 г. Въз основа на направените изчисления, при отчитане на посоченото установило недостиг в размер на 5211,29 лева към 31.12.2015 г.; недостиг в размер на 12662,70 лева към 31.12.2016 г.; недостиг в размер на 1075,04 лева към 31.12.2017 г. и разполагаемост в размер на 4790,47 лева към 31.12.2018 г.

Относно поставената задача за изчисление на размера на разполагаемите парични средства при родителите на ревизираното лице С. С. Е. и И. П. Е. за всяка една от годините от 2014 г. до 2018 г., вещото лице посочва, че няма достатъчна сигурност и не може да изкаже мнение, че родителите са разполагали с такива средства, тъй като за описаните наличности по банковите сметки на И. Е. и С. Е. към първо и последно число от всяка година и видимите движения по тях, не са с приложени доказателства за деклариращи годишни доходи или други справки за получени годишни доходи, както и за разполагаемостта начално салдо към 01.01.2014 г.

В заключението по извършената допълнителна съдебно счетоводна експертиза, вещото лице сочи, че размерът на внесените парични вноски от П. С. за периода 2015 г.-2018 г. са в общ размер - 230245,50 лева, а размерът на върнатите от „Ефтимова“ ЕООД на П. С. суми с основание „Възстановяване на средства на собственика“ периода 2015 г.- 2018 г. са в общ размер - 45 000 лева

При така изложената фактическа обстановка, съдът приема от правна страна следното:

По допустимостта на жалбата:

Ревизионният акт е обжалван по административен ред с подадена от П. Е.-С. жалба вх. № 94-П-200 от 28.06.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С., вх. № 23-22-1091/01.07.2021 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., поради което жалбата е процесуално допустима, като изпълнила абсолютната процесуална предпоставка на чл.156, ал. 1 и 2 ДОПК при съдебното обжалване на ревизионен акт.

От събраните по делото доказателства се установява, че е спазен срокът за оспорване, като е спазено и изискването по чл.156, ал.1 ДОПК, тъй като Решение № 1346/27.08.2021 г., издадено от директора на дирекция „ОДОП“ С., ЦУ на НАП е връчено по електронен път на 31.08.2021 г., съдебното обжалване на РА е извършено с жалба от 10.09.2021 г. с вх. 53-04-733/10.09.2021 г. по описа на дирекция ОДОП С., съответно – с вх. № 33568/05.10.2021 г. на Административен съд София – град.

Наред с посоченото жалбата е процесуално допустима, тъй като е подадена срещу подлежащ на оспорване акт и от негов адресат.

Предвид изложеното жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана по същество.

По същество на спора:

Разгледана по същество жалбата е неоснователна по следните съображения:

При служебна проверка на оспорения акт на основанията по чл.160, ал. 2 ДОПК, настоящият състав на съда намира следното:

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите съобразно изискването на чл. 119, ал. 2 ДОПК, като ревизията е възложена след надлежно образувано ревизионно производство съгласно чл. 112 и чл. 113 от ДОПК. По делото в тази връзка са приети като доказателства Заповед №Р-22221720005645-020-001 от 17.09.2020 г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221720005645-020-002/23.12.2020 г., издадени от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С..

Оспореният ревизионен акт е издаден в писмена форма и е със съдържанието, предвидено с чл. 120 от ДОПК - РА е мотивиран, като неразделна част от него е и ревизионният доклад с посочени фактически констатации и съображения на екипа.

Доказателствата, послужили за издаването на РА, са събрани по предвидения в ДОПК ред. Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за издаването на акта.

Видно от приложеното копие на процесния акт, същият е подписан с електронни подписи. С оглед разпоредбата на чл. 16, ал. 1, т. 1 ЗЕДЕП по делото са представени удостоверения за квалифициран електронен подпис на органите по приходите, подписали РА, както и на лицата, издали РД и ЗВР, от които се установява, че са подписани с квалифициран електронен подпис по смисъла на чл. 16 ЗЕДЕП. Поради което РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК, като подписан с квалифициран електронен подпис на органите по чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 160, ал.1 от ДОПК съдът решава делото по същество, като може да отмени изцяло или частично ревизионния акт, да го измени в обжалваната част или да отхвърли жалбата. При разглеждането спора по същество и когато съдът приеме, че актът е незаконосъобразен на основанията, на което е издаден, следва да разгледа спора по същество, като прецени наличието на материалноправните предпоставки за възникване и установяване на данъкът върху доходите на физическите лица. Производството по обжалване на РА не е контролно - отменително, а е процес

по същество, поради което съдът следва да реши, с оглед на събраните по делото доказателства, дали се дължи данък и в какъв размер.

Предмет на спор при настоящото разглеждане на делото са установените задължения на жалбоподателката за данък по ЗДДФЛ за 2015 г., 2016 г., 2017 г. и 2018 г. вследствие определяне на данъчната основа по реда на чл.122 ДОПК. Спорът се концентрира върху обстоятелството дали е налице констатираният от органите по приходите недостиг на парични средства за процесния данъчен период.

По отношение материалната законосъобразност на акта:

Не е спорно по делото, че П. Е. - С. е местно физическо лице по смисъла на ЗДДФЛ с постоянен адрес и център на жизнени интереси в Република България по смисъла на чл. 4, ал. 1, т. 1 ЗДДФЛ и на основание чл. 6 и чл. 12 от с.з. е данъчно задължено лице за облагаемия си доход през данъчната година от източници в Р.България и от чужбина.

Съгласно нормата на чл.6 от ЗДДФЛ, местните физически лица са данъчно задължени за облагаемия си доход, получен през определената данъчна година от източници в страната и от чужбина. Сумата на годишния данък се определя върху данъчната основа, представляваща сбор от доходите от всички източници и се изчислява като 10 процентна ставка по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ за периодите след 31.12.2007 г. Данъчната основа е облагаемия доход за съответната данъчна година, намален с разходите за дейността и предвидените в съответния материален закон вноски и облекчения. При условие, че данъчно задълженото лице има доходи едновременно от два или повече източника, данъчната основа за общия годишен доход представлява сборът от данъчните основи, определени поотделно за всеки източник на доход, в съответствие с разпоредбите на глави от седма до единадесета.

Съгласно чл. 50 от ЗДДФЛ, местните физически лица подават ГДД по образец. На основание чл.53 от ЗДДФЛ срокът за подаване на ГДД е до 30 април на годината, следваща годината на придобиване на дохода. Придобитите от физическото лице доходи могат да бъдат определени като облагаеми и необлагаеми. Облагаеми са доходите от всички източници придобити от данъчно задълженото лице през данъчната година, с изключение на доходите, които са необлагаеми по силата на закон, доходите, подлежащи на облагане с окончателен данък по реда на глава шеста от ЗДДФЛ или с окончателен данък по реда на ЗКПО, както и доходите, подлежащи на облагане с патентен данък по реда на ЗМДТ.

В ЗДДФЛ не се съдържа определение или легална дефиниция на понятието „доход“, като видовете доходи, в зависимост от източника им, са изброени в чл. 10 от ЗДДФЛ. Освен това в ЗДДФЛ изрично са регламентирани доходите, които не подлежат на данъчно облагане или са освободени от облагане, както и какво не се счита за доход (чл. 13 и чл. 24, ал. 2 от ЗДДФЛ). В данъчното законодателство и в частност ЗДДФЛ отделните източници на доходи не са изчерпателно изброени, поради което законодателят изрично е въвел общия принцип, според който подлежат на облагане доходите от всички източници, с изключение на доходите, които са необлагаеми по силата на закон (чл. 12, ал. 1 от ЗДДФЛ). Съгласно разпоредбата на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ във връзка с чл. 10, ал. 1, т. 6 от ЗДДФЛ brutната сума на доходите, придобити от

задължените лица през данъчната година от всички други източници, които не са изрично посочени в ЗДДФЛ и не са обложени с окончателни данъци по реда на ЗДДФЛ или с окончателни данъци по реда на ЗКПО, се третира за данъчни цели като облагаем доход. Понятието "източник на доходи" също не е дефинирано изрично в ЗДДФЛ. Това налага извличането му по тълкувателен път при съобразяване с логиката на закона и преследваната от законодателя цел. От една страна понятието представлява класификационен критерий по чл. 10, въз основа на който са изброени такива доходи, като с препратка е посочено, че по този критерий доходи са и тези по чл. 35 ЗДДФЛ, а от друга страна в чл. 8 от закона е посочено за кои източници на тези доходи се счита, че се намират на територията на Република България. Императивно изискване на разпоредбата на чл. 35, т. 6 от закона е доходът да е от източник, който не е изрично посочен в този закон, което означава, че следва да е установено основанието за получаването на такъв доход.

В ЗДДФЛ са посочени следните източници на доходи - доходи от трудови правоотношения, доходи от стопанска дейност като едноличен търговец, доходи от друга стопанска дейност (вкл. и дохода на лица, регистрирани като земеделски производители), доходи от наем или от друго възмездно предоставяне за ползване на права или имущество, доходи от прехвърляне на права или имущество, доходи от източниците, посочени в чл. 35, т. 1 - 5 ЗДДФЛ, както и доходи по чл. 37 - 38 от закона. Анализът на разпоредбите, уреждащи тези видове доходи води до обоснования извод, че те се получават въз основа на съществуващи, съществуващи и/или развиващи се правоотношения, по повод на които за съответното лице се поражда притежание за оценимо в пари право, като от друга страна по силата на тези правоотношения е породена корелативна връзка платец на доход - получател на доход. Т.е. понятието "източник на доход" предполага наличието на правоотношение, по силата на което за съответното лице е породено вземане за оценимо имуществено право, и/или прехвърлящо такова имуществено право лице или лица, които от гледна точка на данъчния закон се квалифицират като платец на дохода.

За целите на данъчното облагане, за да се обложи или освободи от облагане получен доход е важно да се докаже неговият характер и основанието за получаването му. В чл. 12, ал. 1 ЗДДФЛ е предвидено, че облагаеми по този закон са доходите от всички източници, придобити от данъчно задълженото лице през данъчната година, с изключение на доходите, които са необлагаеми по силата на закон. Според чл. 15 данъчната година е календарната година, а в чл. 17 ЗДДФЛ е предвидено, че общата годишна данъчна основа е сумата от годишните данъчни основи по чл. 25, 30, 32, 34 и 36 ЗДДФЛ, намалена с предвидените в този закон данъчни облекчения.

Спорът е концентриран основно върху това дали дарените суми от по 15000,00 евро за 2015 г., 2017 г. и 2018 г., и 20000,00 евро за 2016 г. от родителите на П. Е.-С. следва да бъдат включени в приходната част на жалбоподателката и респективно следва ли същите да се третират като доходи.

Задълженията на П. Е. - С. са определени с ревизионния акт по аналогия, като е приложен процесуалният ред по чл. 122 и сл. ДОПК, тъй като са установени

обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК. Ревизиращият орган е приел, че са налице данни за укрита приходи или доходи през ревизирания период и с оглед на това са определени и задълженията по чл. 17 от ЗДДФЛ за периода от 2015 г. до 2018 г.

Прилагането на реда по чл. 122-124 ДОПК е в зависимост от субективната преценка на органите по приходите, което означава, че те разполагат с оперативна самостоятелност, спазвайки реда по чл. 124 ДОПК, съобразявайки условията на чл. 122, ал. 2 и на чл. 123 от същия кодекс, да се възползват от презумпцията, регламентирана с последната разпоредба. Касае се за възможност да бъде извършено облагане, с оглед изискванията на ЗДДФЛ, след преценка за наличие на обстоятелствата, изброени в ал. 1 на чл. 122 – в случая тези, по смисъла на т.2 и т. 7. При ревизия по аналогия презумпциите и предположенията за определяне размерите на укрита доходи/приходи следва да бъдат използвани само тогава, когато за анализирането на посочените в ал. 2 на чл. 122 ДОПК обстоятелства не са налице каквито и да било обективни данни, но в същото време бъде установено, че са налице данни за укрита приходи или доходи (чл. 122, ал. 1, т. 2) и получените от лицето приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране на стопанската му дейност не съответстват на имущественото и финансовото му състояние за ревизирания период (чл. 122, ал. 1, т. 7 ДОПК). За обезпечаването на възможността за данъчно облагане по аналогия създадените специални процесуални правила целят да бъде преодоляна фактическата невъзможност за обективно (въз основа на писмени доказателства) установяване на данъчни задължения. В тежест на органите по приходите е да установят в хода на ревизията обективното наличие на особен случай, да обосноват този извод и да го подкрепят със съответните доказателства, приемайки, че е оправдано да се премине към установяване на задължения за облагане с данък по специалния ред.

В настоящия случай съдът намира, че органите по приходите са разполагали с материалноправното основание на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК, да определят задълженията на П. Е. - С. за данък върху доходите на физическите лица, по аналогия. Според чл. 123, ал. 1 ДОПК, в случаите по чл. 122, ал. 1, при определяне на основата по реда на чл. 122, ал. 2 се смята до доказване на противното, че е налице подлежаща на облагане с данъци печалба или доход, когато: т. 1 стойността на имуществото на лицето явно съществено превишава размера на декларираните приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране, получени от него и т. 2 направените разходи от лицето и от свързаните с него лица по § 1, т. 3, буква „а” от допълнителните разпоредби явно и съществено превишават размера на декларираните получени средства.

Нормата на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК изисква наличие на данни за укрита (т.е. – недеklarирани) приходи или доходи. Съдържанието на цитираната норма предполага анализ на имущественото и финансовото състояние на ревизираното лице, резултатите от който да сочат на обоснован извод, че е получило повече от декларираните приходи/доходи.

На следващо място следва да се посочи, че ревизията по чл. 122 ДОПК

се извършва при наличие на някое от обстоятелствата, визирани в ал. 1, като същите не се намират в отношение на кумулативност, а на алтернативност, което означава, че наличието само на едно от тях е достатъчно основание за прилагането им. Безспорно в ревизионното производство по реда на чл. 122 ДОПК е задължително да се даде възможност на ревизираното лице да докаже всички източници на своите средства, включително и тези, които не са декларирани от него. Установяване наличието на допълнителни средства за финансиране, въвн от подлежащите на деклариране облагаеми доходи по смисъла на ЗДДФЛ, също е задължение на органа по приходите по смисъла на визираното в чл. 3, ал. 1 ДОПК основно начало за обективност.

Настоящият състав, съблюдавайки нормата на чл. 168, ал. 1 АПК, намира, че следва въз основа на представените от страните доказателства и тези, събрани в хода на съдебното производство, да провери законосъобразността на оспорения административен акт на всички основания по чл. 146 от кодекса.

В процесния случай, съдът намира, че от изготвения анализ на имущественото и финансовото състояние на жалбоподателката правилно е обоснован изводът за несъответствие между състоянието и стойността на имуществото и направените от нея разходи и декларираните и/или получени от нея доходи за периода 01.01.2015 г. - 31.12.2018 г.

По отношение на процесните периоди е установен недостиг на парични средства в края на съответния период.

По делото не е спорно, че за процесните периоди от ревизираното лице не са подадени декларации по чл. 50 ЗДДФЛ. Задължение за подаване на годишна данъчна декларация в настоящия случай не е законово въведено, но от 01.01.2018 г. обаче на основание на разпоредбата на чл. 50а от ЗДДФЛ местните физически лица, получили дарение, т.е. надарените лица могат да декларират в годишната данъчна декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ, включително и за 2017 г. полученото имущество по дарение в новото Приложение № 13 (образец 2013) от ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ (код 1025). Декларирането в Приложение № 13 от ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ не води до формиране на данъчно задължение на надарените лица по реда на ЗДДФЛ, а е информативно и цели да уведоми приходните органи, че лицето разполага с по-голямо имущество от това, което е декларирало като подлежащо на облагане за съответната година.

Настоящият съдебен състав на съда намира, че правилно и законосъобразно в решението са приели, че е налице недостиг на парични средства в размер на 141 287,50 лева, с оглед на което и при направената съпоставка на отразените доходи и извършените разходи за ревизираните периоди са налице превишения на разходите спрямо приходите. Правилно административният орган е приел, че жалбоподателката не е доказала, че дарените суми в брой следва да бъдат отчетени при определяне на годишната данъчна основа.

Пред ревизиращите органи за обосноваване на реалност на даренията от родителите на П. Е. – С. са представени разписки за предаване на паричните средства в брой, както и приложените към жалбата доказателства, в т. ч. срочни трудови договори на родителите й, спестовни книжки, справки за

движения по сметките на родителите ѝ, наличните средства по сметките на С. Е. и И. Е.. Действително се установява, че извършените дарения от родителите на жалбоподателката са на стойности непозволяващи семейството да спести средства в размери отговарящи на общата стойност на дарените средства. Съгласно разписките родителите на П. Е. – С. са дарили в брой на дъщеря им общите суми възлизащи на стойност 70409,88 лв. за 2015 г., 84002,90 лв. за 2016 г., 32271,20 лв. за 2017 г. и 85665,35 лв. за 2018 г., което обаче не се потвърждава от представените трудови договори на С. Е. и И. Е., тъй като в тях липсва информация за дата на сключване, срок на действие и какво е договореното месечно възнаграждение, а и от копието на спестовната книжка на С. Е. се констатира, че тя не е разполагала с финансови средства, даващи възможност за предоставяне на дарения в гореописаните размери. В съдебното производство е представена и спестовна книжка на И. Е., но при нейната преценка, наред с останалите доказателства по делото, Съдът не намира, че и с нея се установява действително дарение на средствата. Следователно, правилно е възприето, че сумите от 15000,00 евро за 2015 г., 2017 г. и 2018 г., и 20000,00 евро за 2016 г. , че не може да бъдат включени в приходната част на изготвената в табличен вид съпоставка за съответствие между стойността на имуществото на жалбоподателката и направените от нея разходи и декларираните и/или получени от нея доходи за съответните данъчни периоди.

Твърдението на жалбоподателката, че е разполагала с въпросните парични средства в началото на ревизирия период остана недоказано и в хода на съдебното производство. Недоказано се явява твърдението на жалбоподателката по отношение на даренията, извършени от родителите ѝ да са дарили в брой общите суми възлизащи на стойност 70409,88 лв. за 2015 г., 84002,90 лв. за 2016 г., 32271,20 лв. за 2017 г. и 85665,35 лв. за 2018 г.

Съгласно разпоредбата на чл.225 Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/ с договора за дарение дарителят отстъпва веднага и безвъзмездно нещо на дарения, който го приема, като дарението на движими имущества трябва да се извърши в писмена форма с нотариално заверени подписи или чрез предаване. Според разпоредбата на чл. 13, ал. 2 ЗДДФЛ не се смята за доход полученото имущество по наследство, завет и дарение, както и полученото имущество с възстановено право на собственост по реда на нормативен акт.

В случая представените между страните разписки за дарение не са нотариално заверени подписи, но дарението може да се извърши и чрез предаване. Такова предаване се твърди предвид представени писмени доказателства за предаване на сумите, съобразно разписки съставени между жалбоподателката и родителите ѝ. Но за данъчното облагане, предмет на контрол е освен установяването на реалното предаване на сумите, също и произхода на средствата, както и възможността на дарителят да се разпорежи в полза на дарения с предмета на дарението. Съгласно съдебната практика от значение е дали дарителят е притежавал сумата, за да може да я даде на надарения и този факт заедно с останалите доказателства води до извод, че дарението е осъществено.

Предствените разписки за извършените дарения за периода 2015-2018 г. съставляват частни свидетелстващи документи, които не удостоверяват

неизгодни за представилата ги страна факти и с оглед на това няма обвързваща сила спрямо трети лица, в случая органите на приходната администрация и настоящият съд. Те трябва да бъдат ценени в съвкупност заедно с останалите по делото доказателства. С оглед на това, настоящия съдебен състав приема, че така съставените разписки не могат да бъдат годно доказателствено средство за фактите, съдържащите се в тях. Същите нямат достоверна дата относно предаването и приемането на сумите т.е. не е налице реалното изпълнение на договора, което следва да бъде установено по безспорен начин, което в настоящия случай не беше направено. Предвид изложеното и доколкото изготвената съдебно-счетоводна експертиза е изготвена само на база представените по делото разписки, то съдът намира, че същата не може да послужи за доказване на факта на връщане на дарените суми.

От ревизиращото лице, чиято е доказателствената тежест при ревизии, извършени по реда на чл.122 от ДОПК, не са представени годни доказателства, че родителите ѝ да са извършвали такава дейност, от която е получавали доходи, от които пък да са реализирани даренията на парични към дъщеря им П.Е.-Србезова. Всички тези обстоятелства сочат за недоказаност на твърденията на ревизираното лице за направени от С.Е. и И. Е. дарения, поради което сочените за получени суми в представените разписки за дарения не следва да бъдат включвани във формирания паричен поток на жалбоподателката. Съгласно разписките родителите на П. Е.-С. са дарили в брой на дъщеря им общите суми възлизащи на стойност 70409,88 лв. за 2015 г., 84002,90 лв. за 2016 г., 32271,20 лв. за 2017 г. и 85665,35 лв. за 2018 г., което не се установява от представените трудови договори на С. Е. и И. Е., предвид липсата на информация за дата на сключване, срок на действие и какво е договореното месечно възнаграждение, а от копието на спестовните книжки на С. Е. и И. Е. установи, да са разполагали с финансови средства, даващи възможност за предоставяне на дарения с посочената стойност. Горното се потвърждава и от т. 2 от допълнителното заключение на вещното лице по назначената съдебно-счетоводна експертиза, неоспорена от страните и приета от съда като обективно и безпристрастно изготвена .

С оглед на изложеното и доколкото по делото се установи за процесните периоди несъответствие между стойността на имуществото на П. Е.- С. и направените от нея разходи и получени от последната доходи, следва извода, че в хода на съдебното производство нито от правна страна, нито фактически е опровергана презумптивната доказателствена сила на РА, произтичаща от чл.124, ал.2 ДОПК.

На основание изложеното, жалбата е неоснователна и следва да бъде отхвърлена, на ответника следва да се присъдят разноски – на основание чл.161, ал.1 ДОПК и предвид чл.8, ал.1 вр. с чл.7, ал.2 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения и съобразно материалния интерес по делото - 2160,20 лв. за юрисконсултско възнаграждение.

Воден от горното и на основание чл. 160 ал.1 от ДОПК, Административен съд София-град, III-то отделение, 70 състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на П. И. Е.-С., ЕГН: [ЕГН], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], вх. А, ет. 3, ап. 10 срещу ревизионен акт № Р-22221720005645-091-001/08.06.2021 г., изменен и потвърден с решение № 1346 от 27.08.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на Националната агенция по приходите, с което е определен допълнителен данък по чл. 48, ал. 1 ЗДДФЛ за 2015 г., 2016 г., 2017 г. и 2018 г. в общ размер 14128,75 лева, ведно с лихва за забава на стойност 5430,70 лева.

ОСЪЖДА П. И. Е.- С., ЕГН: [ЕГН], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], вх. А, ет.3, ап.10 да заплати на Националната агенция за приходите, централно управление, чрез директора на Дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика С., сумата от **2160,20 (две хиляди сто и шестдесет лева и двадесет стотинки) лева**, разноски по делото.

Решението може да бъде обжалвано пред Върховен административен съд с касационна жалба в 14-дневен срок от съобщаването му.

СЪДИЯ: