

# РЕШЕНИЕ

№ 6894

гр. София, 22.11.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 43  
състав**, в публично заседание на 20.10.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Весела Цанкова**

при участието на секретаря Десислава В. Симеонова и при участието на прокурора Ива Цанова, като разгледа дело номер **5814** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл. 156 от Данъчно – осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на Р. Д. Б. с адрес [населено място], [улица], вх. А, ет. 3, ап. 7 срещу Ревизионен акт № Р -22221020003398 – 091 – 001/27.01.2021г., издаден от М. А. К. на длъжност началник на сектор, възложила ревизията и М. В. И., на длъжност главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, мълчаливо потвърден от директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С..

С ревизионния акт са установени задължения на Р. Д. Б. по чл. 17 от ЗДДФЛ, за данъчни периоди 2014г. – 2017г. в размер на 64 303 лева главница и 27 482.57 лева лихви.

С жалбата се иска отмяна на ревизионния акт като незаконосъобразен, поради съществени процесуални нарушения и неправилно приложение на материалния закон. Правят се възражения, че органите по приходите не са доказали получени облагаеми доходи от други източници по смисъла на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ. Получените по банков път 320 000 Е. не са облагаем доход, а заем по договор от 01.08.2013г. сключен с Н. И. Л.. С тях са закупени и ремонтирани две къщи в [населено място], [община], както и жилище в [населено място]. По отношение на обложените доходи за 2016г. в размер на 3028.16 лева и за 2017г. в размер на 17411.75 лева се правят възражения, че сумите са получени, но жалбоподателката ги е изразходвала за закупуване на хранителни продукти, лекарства, санитарни материали на настанените под наем в собствените ѝ помещения лица, следователно те не са облагаем доход. Направено е

искане за присъждане на разноски. В хода на съдебното производство доводите се поддържат от адв. К.. Представени са писмени бележки.

Ответникът – директорът на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С., чрез упълномощения си процесуален представител прави искане за отхвърляне на жалбата като неоснователна и недоказана. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Представя писмени бележки.

Прокурор Ц. от СГП дава заключение, че жалбата е неоснователна.

Съдът, след преценка на доводите на страните и въз основа на доказателствата по делото, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

Ревизията е възложена със ЗВР № Р – 22221020003398 – 020 – 001/09.06.2020г., изменена със ЗВР от 04.09.2020г., издадени от М. А. К., на длъжност началник сектор, оправомощена със Заповед № РД – 01 – 818/10.05.2019г. на и.д. директор на ТД на НАП – С.. Предмет на ревизионното производство са задължения на Р. Д. Б. по чл. 17 от ЗДДФЛ за периода от 01.01.2014г. до 31.12.2017г.

За резултатите от ревизията е съставен ревизионен доклад Р – 22221020003398 – 092 – 001/07.12.2020г.

Срещу ревизионния доклад е подадено възражение с вх. № 94 Р – 39/11.02.2021г., отхвърлено като неоснователно.

Издаден е Ревизионен акт № Р -22221020003398 – 091 – 001/27.01.2021г., от М. А. К. на длъжност началник на сектор, възложила ревизията и М. В. И., на длъжност главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията. С ревизионния акт са установени задължения на Р. Д. Б. по чл. 17 от ЗДДФЛ, за данъчни периоди 2014г. – 2017г. в размер на 64 303 лева главница и 27 482.57 лева лихви.

Ревизионният акт е обжалван пред директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С., мълчаливо потвърден в хипотезата на чл. 156, ал. 4 от ДОПК.

От правна страна: подадената жалба е процесуално допустима, в срок, срещу акт, който подлежи на съдебен контрол, от надлежна страна.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи, от възложителя на ревизията, оправомощен със Заповед № РД – 01 – 818/10.05.2019г. на и.д. директор на ТД на НАП – С. и от ръководителя на ревизията, вписан в ЗВР № Р – 22221020003398 – 020 – 001/09.06.2020г., изменена със ЗВР от 04.09.2020г., издадени от М. А. К., на длъжност началник сектор. Спазени са изискванията за форма на акта по чл. 120 от ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК. Относно допуснатите процесуални нарушения, предвид разпоредбата на чл. 160, ал. 4 от ДОПК, която изисква установяване размера на задълженията от съда, същите не са самостоятелно основание за отмяна на ревизионния акт. Основание за отмяна е неправилното приложение на материалния закон, съгласно чл. 160, ал.2, предл. последно от ДОПК.

В хода на ревизионното производство е установено, че Р. Д. Б. е местно физическо лице, по смисъла на чл. 4, ал. 1 от ЗДДФЛ и е носител на задължението за данъци върху доходи, придобити от източници в Република България и в чужбина. Установени са данни за свързаност, по смисъла на § 1, т. 3 от ДОПК с „Д. 13" Е., чийто едноличен собственик на капитала и управител е Р. Б., както и с дружествата [фирма], и „АЙ ЕМ Е."Е..

При извършена проверка за съпоставка на доходи и имущество на физическото лице, резултатите от която са приобщени към ревизионното производство, е направен

подробен анализ на имущественото състояние на жалбоподателката за периодите 01.01.2014 г. — 31.12.2017 г., при който е констатирано, че същата е разполагала с достатъчно средства за покриване на действително извършените разходи. Установено е, че тя е завършила висшето си образование със степен „бакалавър“ през м.01.2013 г. в „Р. колидж“ — Л.. Придобила е магистърска степен в У. и Н. Т. Университет през м. 08/09.2015г. Констатирано е, че ежегодно и регулярно през м. януари и м. август на всеки от проверяваните периоди Р. Б. е получавала по банков път сума в размер на 40 000 евро или 80 000 евро/год. с наредител Н. I. L.. Посоченото в платежните документи основание е „Tuition fees“, т.е. такси за образование. Сумите са получавани по притежавани от жалбоподателката банкови сметки в евро в П. АД.

Според дадените от Р. Б. писмени обяснения, получените суми представлявали спонсорство от страна на инвеститорска компания Н. I. L. за нейното обучение и това на дъщеря ѝ Д. М., която посещавала частна детска градина в С., а впоследствие и възмезден кредит за стартиране на собствен бизнес, лечение на членове на семейството и други. Органите по приходите са констатирани, че лицето е получавало спорните суми и през 2014г. и 2015 г., когато е в отпуск по майчинство за отглеждане на дете до 2-годишна възраст. С дадените обяснения се твърди, че посочената компания е предоставила безвъзмезден безлихвен заем на стойност 200 000 евро, със срок за погасяване 2037 г. Договорът е представен с възражението срещу ревизионния доклад. Установено е още, че с получените през ревизираните периоди суми жалбоподателката е закупила два недвижими имоти в [населено място], общ. Г., които е ремонтирала основно, обзавела и изградила като дом за стари хора и е придобила апартамент (ново строителство) в [населено място] на стойност 200 000 евро. Доказателства за извършените разходи във връзка с ремонтните дейности и покупки на оборудване и обзавеждане не са представени. С получените средства е осъществила и множество задгранични пътувания, за които също не е ангажирала доказателства. Договорът с британската компания не е бил представен до приключването на ревизионното производство. Същият е приложен към възражението срещу ревизионния доклад и обсъден при издаването на ревизионния акт.

Органите по приходите са приели, че няма доказателства за заплащане на семестриални такси, общежития, квартири и други форми на настаняване, свързани с обучение в А.. Отчетено е обстоятелството, че лицето е придобило бакалавърската си степен през 2013 г., а сумите продължаващо и регулярно са били превеждани, респ. получавани от Р. Б. в следващи периоди. Отбелязано е, че принципно средствата за образование (такси) и други форми на спонсориране и подпомагане на студенти, специализанти и пр., независимо дали са отпуснати по програма за студентско финансиране, нисколихвени кредити и стипендии се превеждат директно на съответния университет, колеж или друго учебно заведение/образователна институция и не са на разположение на студента. Посочено е, че получените от жалбоподателката суми не кореспондират с утвърдените такси за магистърски програми в А., вариращи между 5 и 12 хиляди британски лири на година. Непосредствено след получаване на преводите се наблюдава тяхното разходване за покупка на бижута, пътувания до екзотични дестинации, покупка на облекло и обувки от висок клас, на недвижими имоти, ремонти дейности и покупка на строителни материали, обзавеждане, ел. уреди, техника и т.н. При тази фактическа обстановка ревизиращите са формулирали извод за противоречие между дадените писмени обяснения при проверката и при ревизията, доколкото в първия случай е заявено

наличие на спонсорство за обучение от инвеститорска компания Н. I. L., а впоследствие предоставяне на възмезден целеви кредит, свързан с образование, стартиране на собствен бизнес, лечение на болни членове на разширеното семейство и други. Първоначално жалбоподателката е твърдяла, че е получила безлихвен заем, но съгласно представения договор е установено, че със същия е била уговорена дължима лихва. Тези обстоятелства са обусловили извод, че процесният договор е създаден за целите на ревизията и със същия е формирана правна привидност. Не е подавана декларация по чл. 10, ал. 2 от Валутния закон и чл. 13 от Наредба N27 на БНБ за обявяване от местните физически лица веднъж годишно на задължения към чуждестранни лица по финансови кредити, ако сборът от тези задължения надхвърля левовата равностойност на 50 000 лв. към 31 декември на предходната година. Получените парични заеми не са били декларирани и с подаване на годишна данъчна декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ за нито една от ревизираните години.

С оглед установеното е прието, че получените от жалбоподателката суми в размер на 80 000 евро или 156 466,40 лв. през всяка данъчна година в периода 2014г. - 2017 г. не са свързани и не са изразходвани за нейното образование. Те са третирани като доходи от други източници, които представляват доход по реда на чл.35, т. 6 от ЗДДФЛ, облагаем с данъчна ставка в размер на 10 на сто. В тази връзка получените доходи с платец Н. I. L. са добавени към общата годишна данъчна основа за облагане за всяка от ревизираните години.

Отделно от горното органите по приходите са приели, че през 2016г. Р. Б. е реализирала доходи от наем или друго възмездно предоставяне за ползване на права или имущество, облагаеми по реда на чл. 31, ал. 1 от ЗДДФЛ в размер на 617,52 лв. След приспадане на нормативно признатите разходи в размер на 1 0% лицето е следвало да декларира доходи от този източник в размер на 555,76 лв. От подадената годишна данъчна декларация е установено, че декларирания доход от наем след приспадане на нормативно признатите разходи е в размер на 270,00 лв. Разликата в размер на 285,76 лв. е добавена към общата годишна данъчна основа за периода.

Аналогично на горното, през 2017г. лицето е декларирано реализирани доходи от наем в размер на 2 400,00 лв., като след приспадане на нормативно признатите разходи, при определяне на годишната данъчна основа за облагане е включена сума в размер на 2 160,00 лв. При извършената ревизия е прието, че през отчетния период Р. Б. е получила доходи от наем в размер на 2 971,07 лв., като след приспадане на нормативно признатите разходи е следвало да декларира данъчна основа в размер на 2 673,96 лв. При тези обстоятелства, разликата в размер на 513,96 лв. е включена в общата годишна данъчна основа за периода.

Установено е още, че през 2016 г. и 2017 г. Р. Б., в качеството си на физическо лице е сключвала договори за наем с лица, настанени в дома за възрастни хора в [населено място], общ. Г., стопанисван от [фирма] при предоставяне на социалните услуги от търговското дружество. Във връзка с това е констатирано, че по личната банкова сметка на жалбоподателката в ДСК ЕАД са постъпили суми, представляващи такси за ползвани социални услуги, в т.ч. през 2016 г. в размер на 3 028,13 лв. и през 2017 г. в размер на 17 411,75 лв. Получените доходи не са били декларирани. Същите са възприети като доходи от други източници, които са облагаеми по реда на чл.35, ал. 6 от ЗДДФЛ и добавени при определянето на годишната данъчна основа за съответните периоди.

След извършените корекции, на основание чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ е изчислен

дължимият от Р. Б. данък върху доходите на физическите лица за всеки от ревизираните периоди. След приспадане на авансово внесените суми са определени задължения за довносяне в общ размер на 64 303,00 лв., в т.ч.: за 2014 г. в размер на 15 646,00 лв.; за 2015 г. в размер на 15 669,00 лв.; за 2016 г. в размер на 15 991,00 лв. и за 2017 г. в размер на 16 997,00 лв. На основание чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания (ЗЛДТДПДВ) са определени лихви за забава в общ размер на 27 482,57 лв.

По отношение на сумите, получени от Н. И. Л. незаконосъобразно приходната администрация е приела, че същите съставляват облагаем доход по чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ, а именно доход от други източници, които не са изрично посочени в ЗДДФЛ и не са обложени с окончателни данъци по реда на този закон или с окончателни данъци по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане. Ревизията е по общия ред, в който случай в доказателствена тежест на приходната администрация е да установи, че обложените с ревизионния акт суми съставляват облагаем доход. От събраните доказателства се установява, че сумите са преведени по банков път по сметка на Р. Д. Б. с основание за плащане „такси за обучение“. Представен е договор за заем /л. 92/, сключен с Н. И. Л. на 01.08.2013г. в Л., съгласно който Н. И. Л. предоставя кредит на Р. Д. Б. в размер на 450 000 евро, които следва да бъдат усвоени за период от 8 години. Срокът на договора за кредит е 25 години при годишен лихвен процент от 0.45%, като главницата и лихвата се погасяват на равни месечни вноски през последните пет години от срока на кредита. Средствата са предоставят за заплаване на обучение и издръжка и за развитие на бизнес, като кредитополучателя има право да ползва 35% от сумата за цели по собствено усмотрение. Обясненията на жалбоподателката и установените разходи, направени от нея след получаване на сумите доказват характера на правоотношението с Н. И. Л. в съответствие с договореното. Част от получените суми са използвани за развитие на частен бизнес чрез закупуване на два недвижими имота, на които е направен ремонт и се ползват за дом за възрастни хора. Средства са използвани и за собствени нужди, покупки, заплащане на такса за частна детска градина и училище. Закупено е и жилище в строеж. Приходната администрация не доказва облагаем доход, не установява различно основание за получаване на сумите от посоченото в договора за кредит, не доказва източник на доходи, които не са обложени по реда на ЗДДФЛ или ЗКПО. Незаконосъобразно и без правно основание сумите, получени от Н. И. Л. са приети за облагаем доход и са начислени данък по ЗДДФЛ, главница и лихви на жалбоподателката.

В процесния случай между страните не се спори относно наличието на постъпили по банковата сметка на жалбоподателката суми, в размера и от дружеството, посочено в ревизионния акт. Спорът се свежда до това дали тези суми следва да бъдат квалифицирани като „доход от друг източник“, с оглед включването им в годишната данъчна основа на ревизираното лице.

В тази връзка може да се посочи, че ЗДДФЛ не съдържа легално определение на понятието "доход", както няма легално определение и на понятието "облагаем доход", като в разпоредбата на чл. 10 от закона са дадени видовете доходи според два различни класификационни критерия – според източника на дохода - ал. 1 от разпоредбата, и според формата на получаването/плащането му - ал. 2 от разпоредбата. По аналогия, от разпоредбите на Счетоводен стандарт 18, определящ дефиницията за "приход на предприятие" в счетоводен аспект и при съобразяване с

посочената норма на чл. 10 ЗДДФЛ, следва да се приеме, че доходът е икономическо понятие, което обхваща получени от конкретно физическо лице оценени в пари права, които водят до нарастване на имуществения комплекс на това лице чрез нарастване на активите или намаляване на пасивите му.

Разпоредбата на чл. 35, т. 6 ЗДДФЛ, освен наличието на доход, който да се обложи, изисква той да е получен от "други източници". 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. Най-сетне, 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 при изграждането на мотивите в процесния акт, следва да се посочи изрично какво е нормативното или облигационно основание 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 понятието "източник на дохода" 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.

Ревизионното производство е проведено по общите процесуални правила, които изискват данъчните фактически състави, водещи до определяне на задължения, да се установят при условията на първоначално пълно доказване от администрацията - § 2 ДР на ДОПК във връзка с чл. 170, ал. 1 АПК, вкл. в конкретния казус относно наличието на получен облагаем доход от конкретен източник, което не бе сторено по делото. Констатацията за получени суми по банковата сметка на жалбоподателката, на самостоятелно основание не води на извода, че същите тези суми представляват доход. Наличие на последното обстоятелство следва да бъде доказано от данъчните органи с установяване на правоотношението, по което посочената сума е постъпила. Вместо това, след направените констатации за постъпилите средства в оспорената им част, данъчните органи са презюмирали укриване на тези доходи и са ги обложили като такива „от други източници“ по смисъла на чл. 35, т.6 от ДОПК.

Предвид изложеното, съдът намира, че незаконосъобразно е определена данъчната основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за процесните 2014г., 2015г., 2016г. и 2017г., като са включени сумите, постъпили по банковата сметка на жалбоподателката от Н. И. Л., представляващи според органите укрита доходи от други източници по смисъла на чл. 35, т.6 от ДОПК.

Освен изложеното, в допълнение следва да се посочи, че макар и за жалбоподателката да не е съществувало задължение да оборва констатациите на ревизиращите органи, че посочените постъпления по банковата ѝ сметка са укрита доход, същата е представила още в хода на ревизията писмени доказателства относно предоставяне в кредит на посочените суми. Ревизиращите органи не са възприели като достоверни така представените доказателства. След запознаване с ревизионния доклад жалбоподателката е имала възможност да представи доказателства срещу направени от органите констатации. В хода на самото ревизионно производство тя е дала дължимите обяснения, като отново е заявила основанието, по което тези суми са постъпили по банковата ѝ сметка. Настоящият съд намира, че ангажираните писмени доказателства в достатъчна степен доказват предоставяне в кредит на сумите от Н. И. Л.. Предвид наличните доказателства, относно основанието за тези преводи, данъчните органи в хода на проведеното ревизионно производство по общия ред са презюмирали качеството им на „доход от друг източник“, в нарушение на материалния закон. Представените писмени документи, притежават доказателствена сила по отношение направените от страните волеизявления. Доказва се и реално плащане на посочените суми по банков път. Последното предопределя действителността на посоченото от жалбоподателката основание за постъпване на процесните суми по банковата ѝ сметка, което обстоятелство изключва характера им на „доход от друг източник“ по смисъла на чл. 35, т.6 от ДОПК.

Ето защо, след като приходната администрация не е установила и доказала по надлежния ред недекларирани облагаеми доходи, които следва да бъдат включени в облагаемата основа, то така издаденият ревизионен акт се явява незаконосъобразен и следва да бъде отменен в тази му част, като базиран само на предположения, обстоятелство, недопустимо за производство протекло по общия ред.

С аналогични аргументи следва ревизионния акт да бъде отменен и в останалата му част. В хода на ревизионното производство е установено, че по личната банкова сметка на Р. Б. са постъпвали суми за 2016г. в размер на 3028.16 лева и за 2017г. в размер на 17411.75 лева, платени за социални услуги, предоставяни в дома за възрастни хора в [населено място], [община]. Основанието за плащане на сумите е „такса“ за потребители на услугите в дома. Доказано е че настанените в дома за възрастни хора са сключили два договора – един договор за наем в размер на 20 лева за всеки наемател, сключен с Р. Б. и отделен договор за ползване на социални услуги, тристранен, с [фирма]. По отношение на постъпилите суми по банковата сметка на Р. Б.,

които са с основание за плащане „такса“ за ползване на дома, а не за наем, социалните услуги са предоставяни при условията на договора от [фирма]. Приходната администрация не е доказала, че тези суми са доход на жалбоподателката, доколкото правоотношението и правното основание на банковите преводи са различни. Не е доказано, че преведените суми са доход на физическото лице. Платените такси за социални услуги са за предоставени такива от търговското дружество, а не от физическото лице, при което незаконосъобразно таксата за тях е приета от приходната администрация за облагаем доход на Р. Б..

Приходната администрация е приела и че не всички получени наеми от настанените потребители на социални услуги са декларирани от жалбоподателката, като е извършена и корекция на недекларираните наеми. При условията по договорите за наем е прието, че на датата на падежа на плащането такова е осъществено. Доказателства за реално плащане на сумите, които са договорени обаче няма. Евантуалните задължения по договора не доказват реално получен доход, като се отчита и обстоятелството, че ревизията е по общия ред. Данъчната основа за облагане с ДДФЛ е незаконосъобразно определена в ревизионния акт и в частта за дължимите наеми, за които няма доказателства за плащане.

По изложените съображения ревизионният акт е изцяло незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

При този изход на правния спор, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК на жалбоподателя следва да се присъдят претендираните разноси за държавна такса в размер на 50 лева.

Воден от горното, съдът

### **РЕШИ:**

**ОТМЕНЯ** Ревизионен акт № Р -22221020003398 – 091 – 001/27.01.2021г., издаден от М. А. К. на длъжност началник на сектор, възложила ревизията и М. В. И., на длъжност главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, мълчаливо потвърден от директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С., с който са установени задължения на Р. Д. Б., ЕГН [ЕГН] с адрес [населено място], [улица], вх. А, ет. 3, ап. 7 по чл. 17 от ЗДФЛ, за данъчни периоди 2014г. – 2017г. в размер на 64 303 лева главница и 27 482.57 лева лихви.

**ОСЪЖДА** НАП – дирекция „ОДОП“ да заплати на Р. Д. Б., ЕГН [ЕГН] с адрес [населено място], [улица], вх. А, ет. 3, ап. 7 сума в размер на 50.00 лева, представляваща разноси за съдебното производство.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба, в 14 - дневен срок от съобщаването му на страните пред Върховния административен съд на Република България.



**СЪДИЯ:**