

РЕШЕНИЕ

№ 4434

гр. София, 04.07.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав,
в публично заседание на 28.03.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Радина Карамфилова

при участието на секретаря Илияна Тодорова, като разгледа дело номер **3674** по описа за **2022** 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 на Т. К. Т., ЕГН: [ЕГН], със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет. 3, чрез адв. В. И. срещу ревизионен акт /РА/ № Р-22220420007778-091-001/28.07.2021 г. издаден от В. А. В. на длъжност началник сектор - орган, възложил ревизията и П. П. Б.-Д. на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, изменен с решение № 37 от 07.01.2022 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 с решение на директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при ЦУ на НАП, е издаден в противоречие с материалноправни разпоредби по отношение на установените задължения на Т. Т. за довносяне на данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/. Констатациите в РА и РД са оспорени като незаконосъобразни и немотивирани, като се твърди противоречие със събраните в производството доказателства. Оспорва се установеното от органите по приходите относно наличието на недостиг на парични средства, като се твърди, че органите по приходите неправилно са определили разполагаемите парични средства на жалбоподателя към началото и края на периода. Не е взето предвид, че е налице СИО, която не е прекратена и с оглед на това е следвало да се изследват общо разходите и

приходите на съпрузите. Твърди, че когато в резултат на контролно производство се установи несъответствие между притежаваното имущество и декларираните и/или получените от единия съпруг доходи, ревизионно производство може (даже е задължително) да бъде образувано, както спрямо него, така и спрямо другия съпруг. При извършване на „паралелни проверки/ревизии“ на съпрузи органът по приходите следва да извършва анализ и съпоставка отделно за всеки един от съпрузите, касаеща установяването на имущественото състояние при наличие на сключен граждански брак. Това не е сторено, поради което неправилно е определена данъчната основа по извънредния ред на чл. 122, ал. 2 във вр. ал. 1 от ДОПК. Счита, че в случай, че е установено несъответствие, трябва получената величина да се раздели на две, за да формира данъчна основа за всеки от съпрузите, защото данъчните задължения на физическите лица са лични. Едва към този момент това разделяне може да се обоснове с презумпцията за равен съвместен принос. Гореописаният подход на изследване не е използван нито от ревизиращите, нито е възприет от директора на ОДОП. С оглед на изложеното искането отправено до съда е за отмяната на РА, изменен с решение № 37 от 07.01.2022 г. на директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при ЦУ на НАП.

В проведените публични съдебни заседания по делото, жалбоподателят, редовно призован, се представлява от адв. И., които 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, съобразно представен списък на разноските.

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. Т., в депозирана по делото молба, изразява становище за неоснователност на жалбата. Претендира присъждането на юрисконсултско възнаграждение.

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 Т. К. Т. за определяне на задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2014 г., е възложено със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22220420007778-020-001 от 11.12.2020 г., връчена на 17.12.2020 г., издадена от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ ТД на НАП С. /оправомощена съгласно Заповед № РД-01 - 128/18.02.2020 г./, изменена със заповеди за изменение на ЗВР № Р-22220420007778-020-002 от 09.02.2020 г. и № Р-22220420007778-020-003 от 15.03.2021 г.

За резултатите от ревизията е съставен РД № Р-22220420007778-092-001 от 26.04.2021 г., връчен на 07.06.2021 г. Срещу констатациите на РД е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК с вх.№59-00-242#1 от 21.06.2021 г., прието за процесуално допустимо, а разгледано по същество за неоснователно.

Ревизията приключва с РА № Р-22220420007778-091- 001/28.07.2021 г. издаден от В. А. В. на длъжност началник сектор - орган, възложил ревизията и П. П. Б.-Д. на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, с който са определени допълнителни задължения в общ размер на 12 446,16 лв. и следващите се

лихви за просрочие в размер на 7 888,71 лв. Допълнително установените задължения произтичат от констатираното несъответствие между стойността на имуществото на задълженото лице и направените от него разходи и декларираните/получени доходи за 2014 г.

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 № 1722979/19.04.2020 г. са приобщени всички доказателства, събрани в хода на производство приключило с Протокол № ПФ-22220420000372-073-001 от 19.04.2021 г.

На ревизираното лице са връчени Уведомление на основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК № 22220420007778-113-001 от 22.02.2021 г. за наличие на обстоятелства по чл. 122, ал. 1 от ДОПК, както и Уведомление по чл. 17, ал. 1, т. 2 от ДОПК № Р-22220420007778-139-001/22.02.2021 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, жалбоподателят е данъчно задължен за облагаемия доход, получен през данъчната година от източници в България и в чужбина. Ревизираното лице е женен за М. Г. Чамова-Т., на която се извършва паралелна ревизия, приключила с РА № Р-22220420007777-091-001/15.07.2021 г.

Анализирани са източниците на доходите на жалбоподателя, като са изследвани получените от лицето доходи, имущественото му състояние и направените от него разходи. При изготвяне на съпоставката на доходи и имущество на лицето са били взети предвид наличностите по сметките /началните и крайните салда/ за отчетната година и движението по същите с характер на получени доходи и извършени разходи на лицето, като е направено хронологично проследяване на движението на паричните средства и за целта е изготвена таблица за приходи и разходи, която показва дали разходите надвишават размера на доказаните от лицето доходи.

Установено е, че съобразно представени справките по чл. 73, ал. 1 от ЗДДФЛ за период от 01.01.2008 г. до 31.12.2013 г., на Т. К. Т., че са изплатени доходи по извънтрудови правоотношения общо в размер на 96 192,64 лв.

С ИПДПОЗЛ № П-22221320109239-040-001/14.07.2020 г., от „Т и Н КАР“ ООД, ЕИК[ЕИК] са изискани документи и писмени обяснения относно предоставени или получени парични средства под формата на заем, финансова помощ или под друга форма на/от Т. К. Т.. Установено е с оглед на дадени писмени обяснения, че за периода 01.01.2014 г. - 31.12.2019 г. дружеството не е предоставяло парични средства на Т. К. Т.. За същия период Т. К. Т. е предоставял парични средства като съдружник под формата на финансова помощ и под формата на заем, като тези заеми поради влошено финансово състояние на дружеството не са били връщани средствата от финансирането, също така не са начислявани и изплащани лихви, съгласно Протоколи от ОС. Заемите са краткосрочни и са върнати в същата година в която са предоставени. Пред органите по приходите не са били представени договори за заем между Т. К. Т. и „Т и Н КАР“ ООД за 2014 г.

Представен е Протокол от общото събрание на съдружниците на „Т и Н КАР“ ООД за допълнителни парични вноски от 15.12.2014 г., за внасяне на

допълнителна вноска общо в размер на 196 350,00 лв. Посочено е, че съгласно оборотните ведомости /годишни/ за 2014 г. сметка 499 „Други кредитори“, е кредитирана с 196 970,46 лв. и дебитирана с 3 410,65 лв.

След съпоставка на представените документи от дружеството, извлеченията от банковите сметки и данните от масива на НАП, в изготвената съпоставка на доходи и разходи е намерила отражение сумата в размер на 98 485,22 лв./представляваща вноска за увеличение на капитала, внесени поравно от двамата съдружника, в случая е взета S от вноската/.

Относно разполагаеми парични средства в брой към 01.01.2014 г. от лицето е декларирана сумата в размер на 180 000,00 лв., а в края на периода /31.12./ около 100 000,00 лв.

Декларирана е сума от продажби на два апартамента през 2008 г. След справка в ИМ на НАП органите по приходите са установили, че по банкова сметка на 16.04.2008 г. е получен превод в размер на 39 200,00 евро от „КЕЙ ТИ ДЖИ БИЛДИНГ ГРУП“ ЕООД. Сумата е изтеглена в брой на дата 18.04.2008 г. Прието е, че сумата може да се счита като налична в брой за ревизираното лице.

Относно продажбата на имот, находящ се в [населено място], [улица] е установено, че по банкова сметка на жалбоподателя, на 07.02.2008 г. е получен превод от „КЕЙ ТИ ДЖИ БИЛДИНГ ГРУП“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] в размер на 14 000,00 евро. На 15.02.2008 г., сумата е прехвърлена по депозит на ревизираното лице, като депозитът в евро е закрит на 29.08.2008 г. и е изтеглена сумата в общ размер на 146 350,68 лв. Установено е, че впоследствие по други банкови сметки, са налични постъпления на парични средства в брой и сумата не може да се третира като налична в брой за ревизираното лице.

Относно продажбата на имот - [населено място], [жк], ул. 391-ва е установено, че съгласно договора за покупко-продажба е получена сума в брой в размер на 11 441,00 лв. Прието е, че сумата може да се счита като налична в брой за ревизираното лице.

Останалата сума в размер на 102 975,00 лв. е постъпила на 13.05.2008 г. по банкова сметка на лицето и впоследствие е преведена на „Т и Н КАР“ ООД /100 000,00 лв./, а със сума в размер на 2 097,00 лв. е покрита дължимата сума по кредитна карта в същия размер. Прието е, че сумата не може да се третира като налична в брой за ревизираното лице.

В хода на проверката от проверяваното лице са представени извлечения за изтеглени суми от банковите сметки в периода от 2008 г. до 31.12.2013 г., както следва:

- преводно нареждане за кредитен превод от 07.07.2008 г. при У. Б. АД от банкова сметка – изтеглена сума в брой от Т. К. Т. – 29 800,00 евро. Посочено е, че след 07.07.2008 г. и до 31.12.2013 г., от лицето са внесени парични средства в брой по същата сметка в размери, надхвърлящи размера на изтеглената сума.

- преводно нареждане за кредитен превод от 20.12.2013 г. – изтеглена сума в брой 1 027,22 евро;

-преводно нареждане за кредитен превод от 20.12.2013 г. - изтеглена сума в брой 1 020,93 евро;

-преводно нареждане за кредитен превод от 21.12.2013 г. - изтеглена сума в брой 1 030,93 евро;

-преводно нареждане за кредитен превод от 27.12.2013 г. – изтеглена сума в брой 1 027,22 евро. Прието е, че сумите може да се считат като налични в брой за ревизираното лице.

Въз основа на гореописаните факти и обстоятелства органите по приходите са приели налична сума в брой към 01.01.2014 г. в размер на 96 140,00 лв., а именно:

- изтеглена сума в общ размер на 4 106,30 евро /равностойност 8 031,22 лв./ през м.12.2013 г. от сметка [банкова сметка];

- получена сума в размер на 39 200,00 евро /равностойност 76 668,00 лв./ от „КЕЙ ТИ ДЖИ БИЛДИНГ ГРУП“ ЕООД от продажбата на имот в [населено място], ул. М. № 13, постъпила по банкова сметка [банкова сметка], на 16.04.2008 г. и изтеглена в брой на 18.04.2008 г.

- получена сума в брой в размер на 11 441,00 лв. от продажбата на имот в [населено място], [жк], ул. 391-ва.

Органите са приели, че при съпругеска имуществена общност /СИО/ вещните права, придобити по време на брака в резултат на съвместен принос, принадлежат общо на съпрузите, независимо от това на чие име са придобити. Посочено е, че в конкретния случай е налице СИО, поради което за начално разполагаема сума в брой е приета сумата в размер на 48 070,00 лв. /S от 96 140,00 лв./

След извършената съпоставка между притежаваните имущества и направените разходи с получените доходи на лицето е установено, че за 2014 г. е налице несъответствие между стойността на получените доходи и извършените разходи, като е установен недостиг в размер на 124 461,55 лв.

Констатирани били обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 7 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. Въз основа на събраните доказателства, декларираното от лицето и направените от ревизиращия екип заключения, по реда на чл. 122 от ДОПК при ревизията е определена данъчна основа в посочения размер и са установени задължения за данък върху доходите на физическите лица за 2014 г. в размер на 12 446,16 лв. Начислени са и съответните лихви в размер на 7 888,71 лв.

Във връзка с разглеждането на жалба вх. № 94-Т-187 от 01.11.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-22-1791 от 04.11.2021 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., подадена от Т. Т., 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 № 37 от 07.01.2022 г. е мотивирано, че в случая органите по приходите правилно са провели производството по реда на чл. 122-124 от ДОПК и са спазили указаната от закона процедура. Решаващият орган е приел, че с оглед спорните налични парични средства в брой към 01.01.2014 г. в размер на 180 000,00 лв. и представени множество доказателства, представени с възражението към РД, органите по приходите неправомерно не са ги разгледали и обсъдили. От тях безспорно било установено, че жалбоподателят е извършил две продажби на недвижими имоти през 2008 г. за 333 468,96 лв. На следващо място, органите по приходите са посочили /на стр. 9 от РД/, че съгласно Справка за изплатени доходи по ЕГН, върху данните, подадени със справките по чл. 73, ал. 1 от ЗДДФЛ за период от 01.01.2008 г. до 31.12.2013 г., на Т. К. Т. са изплатени доходи по извънтрудови правоотношения общо в размер на 96 192,64 лв. Отделно от горното, лицето е получавало и доходи от трудови правоотношения по договор с „АУТО ВЕНТУРА“ ЕООД от 17.06.2010 г. Представени са и доказателства, че за периода преди 2014 г. на жалбоподателя са изплащани дивиденди от „Т и Н КАР“ ООД.

Представен бил РКО № 15 от 30.10.2007 г. за изплатени дивиденди в размер на 30 225,00 лв. През 2008 г. са изплатени 27 550,00 лв., съгласно РКО № 121/21.06.2008 г., през 2009 г. – 47 500,00 лв., съгласно мемориален ордер № 7/06.07.2009 г. Съгласно ордер от 30.09.2009 г. от „Т и Н КАР“ ООД е върната сумата в размер на 40 000,00 лв., а на 30.12.2009 г. – 25 000,00 лв. Съгласно представените доказателства – РКО, мемориални ордери, платежни нареждания за внесен данък, хронологични регистри на 26.03.2010 г. са начислени 60 000,00 лв. дивиденди, изплатени са 57 000,00 лв., а остатъкът от 3 000,00 лв. е удържан данък.

Органите по приходите са изследвали движенията по банковите сметки на лицето /изтеглени суми в брой, внесени суми/ и са достигнали до извода, че лицето е разполагало със сумата в размер на 96 140,00 лв. към 01.01.2014 г. Основен аргумент е, че на 13.05.2008 г. по банковата сметка на лицето е получена сумата в размер 102 975,00 лв. /по договор за покупко-продажба на апартамент в [населено място], [жк], ул. 391/, като впоследствие сума в размер на 100 000,00 лв. е предоставена като заем на „Т и Н КАР“ ООД, поради което е прието, че сумата не е налична в брой и ревизираното лице не е разполагало с нея. Представен е мемориален ордер № 1 от декември 2008 г., съгласно който сумата в размер на 200 000,00 лв. е върната поравно на съдружниците – Т. Т. и Н. В.. Органите по приходите са посочили, че на 29.08.2008 г. лицето е закрило депозитна сметка и е изтеглило в брой сумата в размер на 146 350,58 лв. Достигнали са до извода, тъй като впоследствие по други банкови сметки на лицето са постъпвали парични средства, то сумата не е налична в брой.

На база така представените доказателства и констатациите в РА, Директорът на Дирекция „ОДОП“ е приел за неправилен изводът на органите по приходите, че не са посочили конкретно за кои банкови сметки са касае, както и какви суми са внасяни от ревизиращото лице. Множеството представени доказателства сочат, че лицето е разполагало със средства, поради което настоящата инстанция счита, че за разполагаема сума в брой към 01.01.2014 г. следва да бъде приета декларираната от лицето в размер на 180 000,00 лв. Приел е, че всички постъпили средства са общи на Т.Т. и съпругата му за семейството, поради което в таблицата за съпоставката между приходите и разходите към 01.01.2014 г. за ревизираното лице ще бъде сумата в размер на 131 930,00 лв., представляваща разликата между 180 000,00 лв. и началната разполагаема сума в размер на 48 070,00 лв. при съпругата му. Така разполагаемата сума в брой към 01.01.2014 г. на Т. Т. следва да бъде 131 930,00 лв. Приел е, че правилно ревизиращите органи са приели, че в края на периода /31.12.2014 г./ ревизираното лице е разполагало с 50 000,00 лв. в брой /отново поравно разделена сума между съпрузите, при декларирана от ревизираното лице сума в размер на 100 000,00 лв./. Останалите данни в таблицата остават непроменени. При тези данни, след извършената корекция решаващият орган е приел, че след корекцията резултатът за 2014 г. е налице установено несъответствие между получените доходи/приходи и направените разходи в размер на 40 601,55 лв. и следващ се данък в размер на 4 060,16 лв.

С този мотив, РА в частта на установените задължения за данък по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2014 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, е изменен Ревизионен акт № Р-22220420007778-091-001 от 28.07.2021 г., издаден от В. А. В. – орган, възложил ревизията, и П. П. Б.-Д. – ръководител на ревизията, като установения с РА резултат за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2014 г. в размер на 14 633,25 лв. са определени на 6 247,25 лв., ведно със съответните лихви.

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, както и на съпругата му. Същото е констатирало, че нетният размер на доходите на Т. Т. за периода 01.01.2014 г. - 31.01.2014 г. е определен от НАП, въз основа на осигурителни декларираны обстоятелства в „Т и Н Кар“ ООД с ЕИК[ЕИК] по ДУК. За 2014 г. съпругата на жалбоподателя М. Т. също подава ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ за 2014 г. с вх. № 2204И0078344/28.03.2015 г., въз основа на която е определено изплатено нетно трудово възнаграждение за 2014 г. - 4480,63 лв. Личните разходи и на двамата съпрузи са установени от платените суми през ПОС от личните им банкови сметки и са кредитирани от ревизиращия екип и от ССЕ. Същите обстоятелства са налице и по отношение на предоставените заеми на трети лица. Вещото лице е изготвило в табличен вид за периода 01.01.2014 г. - 31.01.2014 г., както по отношение на жалбоподателя, така и по отношение на съпругата му постъпилите парични средства в началото на данъчния период; постъпленията; разходите, паричните средства в края на данъчния период; парични средства декларираны в брой и установени наличности по банка, с оглед на което от изготвената таблица в час семейство „Т.“ се вижда обобщено движението на разполагаемите парични наличности. Крайното разполагаемо салдо на семейството е 63 608,05 лева. Въз основа на това обстоятелството вещото лице дава заключение, че не е налице недостиг в масата на средства към 31.12.2014 г. и не са налице обстоятелства да допълнително определяне на данъчни задължения.

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 Т. К. Т., 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. 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 основателна 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 основаниято, 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 2014 г.

По отношение материалната законосъобразност на акта:

Не е спорно по делото, че Т. К. Т. 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 брунтната 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 извлечането 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 съществували, 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 за 2014 г. е налице несъответствие между стойността на получените доходи и извършените разходи от жалбоподателя Т.Т., респ. установен ли е недостиг на средства в размер на 40 601,55 лева.

Задълженията на Т.Т. 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. 7 от ДОПК. Ревизиращият орган е приел, че декларираният и/или

получени приходи/доходи от страна на жалбоподателя не съответстват на имущественото и финансовото му състояние през ревизираният период и с оглед на това са определени и задълженията по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2014 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. 7. При ревизия по аналогия презумпциите и предположенията за определяне размерите на укрити приходи/доходи 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 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.

Въз основа на събраните в настоящото производство доказателства настоящият състав намира за основателни направените от жалбоподателя възражения за недоказаност на посоченото от приходната администрация основание за пристъпване към ревизия по реда на чл. 122 ДОПК. Изводът за наличие на хипотезата по чл. 121, ал. 1, т. 7 ДОПК ревизиращите органи са обосновали с недостиг на парични средства във формирания паричен поток за 2014 г. За да приеме, че е налице такъв недостиг, решаващият орган е приел за начално салдо за 2014 г. сумата от 180 000 лв., като с оглед на това е възприел изводите на органите по приходите, че всички постъпили средства са общи на Т.Т. и съпругата му за семейството, поради което в таблицата за съпоставката между приходите и разходите към 01.01.2014 г. за ревизираното лице следва сумата да е в размер на 131 930,00 лв., представляваща разликата между 180 000,00 лв. и началната разполагаема сума в размер на 48 070,00 лв. при съпругата му. Така разполагаемата сума в брой към 01.01.2014 г. на Т. Т. е определена 131 930,00 лв. Приел е, че правилно ревизиращите органи са приели, че в края на периода /31.12.2014 г./ ревизираното лице е разполагало с 50 000,00 лв. в брой /отново поравно разделена сума между съпрузите, при декларирана от ревизираното лице сума в размер на 100 000,00 лв./. Останалите данни в таблицата остават непроменени. При тези данни, след извършената корекция решаващият орган е приел, че след корекцията резултатът за 2014 г. е налице установено несъответствие между получените приходи/доходи и направените разходи в размер на 40 601,55 лв. и следващ се данък в размер на 4 060,16 лв. Тези изводи са неправилни.

От доказателства по делото се установява, действително както и решаващият орган е посочил, че паричните средства на жалбоподателят и негова съпруга в началото на 2014 г. са в размер на 180 000 лева. Общата разполагаемост на парична наличност на семейството в началото на 2014 г. възлиза на 180 000 лева, начално салдо плюс

налични парични средства в размер на общо 8334.86 лева или общо парични средства в началото на годината в размер на 188334,86 лева. Жалбоподателят и съпругата му са получили постъпления в размер на 69845,60 лева, а общите им разходи са в размер на 194572,40 лева. Паричните средства в края на данъчния период са 63608,05 лева.

Касателно жалбоподателят, експертът е установил начално салдо в размер на 131930 лева плюс сума в размер на 5691,20 лева представляваща налични парични средства в банкови сметки или разполагаемото начално салдо възлиза в размер на общо 137621.20 лева. Постъпленията на жалбоподателя от доходи по трудови правоотношения, доходи от друга стопанска дейност, необлагаеми доходи, предоставена сума от М. Т. и други облагаеми доходи са в размер на 31445,25 лева. Направените разходи от жалбоподателя възлизат в размер на 159456 лева. Декларирани парични средства в края на годината са в размер на 50211,97 лева.

Неправилно органите по приходите са приели с оглед декларирани налични парични средства в края на годината по отношение на Т. в размер на 50211.97 лева, че е налице несъответствие на средства в размер на 40601,55 лева. Не е посочено от страна на органите по приходите, как са достигнали до извода, че в края на годината жалбоподателят е разполагал точно със сумата в размер на 50211.97 лева. Същите са приели само формално, че от общо декларираната сума от съпрузите в размер на 100000 лева следва да бъде разделена същата поравно помежду им или за всеки един налична сума в края на година притежава в размер на по 50000 лева. Обосновани са оплакванията на жалбоподателят, че при наличие на придобита сума при условията на СИО, следва да бъдат извършени паралелни проверки/ревизии на съпрузите и на база на същите следва да се извърши анализ и съпоставка отделно за всеки едни от тях на установеното им имуществено състояние. Действително по делото е представен ревизионен доклад касаещ извършването на ревизия на М. Чамова-Т., който е приключил с извод за липса на превишаване на разходите над доходите. Независимо от това, за да се достигне до извод за несъответствие на получените доходи и приходи е следвало от така общо декларирани разполагаеми средства да се изследват всички получени от всеки едни от съпрузите, средства от доходи, които са довели до увеличение на паричните средства, да се извадят за всеки един направените разходи, след което да се изследват наличните за всеки един налични парични средства в края на годината, след което ако бъде установено несъответствие сумата да се раздели, съобразно режима на съпрузеска имуществена общност по S на съпрузите.

С оглед на изложеното, в настоящият казус, от представените по делото доказателства, приети в административното и съдебното производство, както и въз основа на заключението на ВЛ по приетата в хода на съдебното производство съдебно-счетоводна експертиза, съдът намира, че изводът за превишение на разходите над наличните парични средства в брой и по банкови сметки, за съответния период, по отношение на ревизираното лице е необоснован и не съответства на доказателствата по делото. Безспорно се установява от ССЧЕ, че при извършената съпоставка на получените от ревизираното лице и съпругата му постъпления за 2014 г. (включително налични парични средства в началото на годината) с направените разходи (включително налични парични средства началото на годината) с направените разходи (включително налични парични средства в края на годината), не е налице превишаване на разходите над размера на доходите през 2014 г. и не е налице недостиг, не е на лице превишаване на парични средства. Това обосновава извод за недоказаност на наличието на предпоставките по чл. 122, ал. 1, т. 7 от ДОПК, чието наличие, следва да бъде установено по безспорен начин в хода на ревизионното производство, за което доказателствената тежест е в

данъчната администрация и липсата на тази предпоставка води до незаконосъобразност, както на провеждането на ревизията по особен ред, така и на материална незаконосъобразност при допълнително определяне на данъчните задължения за процесния период.

Въз основа на доказателствата по делото и направените изчисления от ВЛ в заключението по ССЧЕ, следва, че за оспорваната част на РА, за 2014г. не се констатира превишение на разходите над приходите, поради което и не е налице основанието по чл. 122, ал.1, т. 7 от ДОПК и на това основание, жалбата е основателна и следва да се уважи.

Оспореният акт е издаден в нарушение на законоустановените предпоставки за извършване на данъчно облагане по специалния ред на чл. 122 от ДОПК, същия е необоснован и като незаконосъобразен следва да се отмени в оспорената му част.

По разностите по делото:

При този изход от спора и направено искане, ведно с представен списък и доказателства към него за реалност на извършените съдебно-деловодни разноски, ответната страна трябва да заплати на жалбоподателя такива в общ размер на 1100 лв., представляващи сума от дължимата държавна такса, възнаграждение за вещо лице и адвокатско възнаграждение в съдебното производство.

Мотивиран от изложеното и на основание чл. 160 от ДОПК, АССГ, Трето отделение, 70-ти състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на Т. К. Т., ЕГН: [ЕГН], ревизионен акт /РА/ № Р-22220420007778-091- 001/28.07.2021 г. издаден от В. А. В. на длъжност началник сектор - орган, възложил ревизията и П. П. Б.-Д. на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, изменен с решение № 37 от 07.01.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /„ОДОП“/ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/, с който установения резултат за данък върху годишната данъчна основана по чл. 17 ЗДДФЛ за 2014 г. в размер на 14633,25 лева е определен в размер на 6247.25 лева, ведно със съответните лихви.

ОСЪЖДА Дирекция ОДОП-С.-ЦУ на НАП да заплати на Т. К. Т., ЕГН: [ЕГН], със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет. 3, чрез адв. В. И. сумата от 1100 лв., представляваща сторените съдебно-деловодни разноски, съразмерни на уважената част от жалбата.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: