

# РЕШЕНИЕ

№ 1773

гр. София, 11.03.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 71 състав,**  
в публично заседание на 18.02.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Георги Бозуков**

при участието на секретаря Десислава В Симеонова, като разгледа дело номер **4398** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Делото е образувано по жалба на Д. М. Д. от [населено място],[жк], 14, вх. А, ет. 2, ап.5, ЕГН [ЕГН] Съдебен адрес: [населено място], [улица], ет.4, чрез адв.П. Б., срещу : Ревизионен акт № Р-22221018001897- 091-001 / 24.10.2018 г. на ТД на НАП, [населено място], потвърден с Решение №79/14.01.2019г. на Директора на Дирекция „ОДОП“-С. при ЦУ на НАП.

В жалбата се твърди, че ревизионният акт е незаконосъобразен и неправилен. Излагат се съображения, въз основа на които се претендира отмяна на ревизионния акт, потвърден с Решение № 79/14.01.2019 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С..

Жалбоподателят не споделя направените изводи на РО. Счита, че не са обсъдени изцяло обясненията на страните в производството и представените писмени доказателства, които в съответствие с правната норма на чл. 117 от ДОПК следвало да се обсъдят в цялост, в следствие на което били направени погрешни констатации. Видно от направените изводи в ревизионния доклад, за периода 2012г- 2017г., при съпоставката на получените доходите и направените разходи ревизиращите органи счели, че е налице несъответствие. За да направят изводите си за налично задължение за ДДФЛ ведно с дължимите лихви за периода на проверката, ревизиращите органи не били приели като доказателства представените писмени обяснения и декларации,

както и представените допълнителни обяснения, които следвало да бъдат обсъдени и в случай, че не се приемат, да бъдат изложени мотиви. Счита още, че абсолютно немотивирани били изводите на ревизиращите органи, по отношение началното салдо, което Д. е декларирал и обявил.

Ответникът по жалбата, Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С., чрез процесуалния си представител изразява становище, че обжалваният ревизионен акт е правилен и законосъобразен, иска се жалбата като неоснователна и недоказана да бъде отхвърлена, а РА потвърден. Претендират се юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, след като се съобрази с изложените в жалбата основания, доводите на страните и събраните доказателства, приема за установено следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221018001897-020-001/30.03.2018 г., връчена на 05.04.2018 г. по електронен път, издадена от В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството на заместник на Д. И. Д., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., съгласно Заповед №РД-84-2200-323/16.03.2018 г. на директора на ТД на НАП С., било възложено извършването на ревизия на Д. М. Д. за определяне на задълженията на лицето за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2012 г. до 31.12.2017 г. На основание чл. 114, ал. 2 от ДОПК, срокът на ревизията бил продължен със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия (ЗИЗВР) № Р-22221018001897-020-002/28.06.2018 г., издадена от Д. И. Д., в качеството ѝ на орган, възложил ревизията, упълномощена за това със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С.. Определен бил краен срок за приключване на ревизията до 05.09.2018 г.

За резултатите от ревизията бил съставен Ревизионен доклад (Р Д) №Р-22221018001897-092-001/27.09.2018 г., връчен на 01.10.2018 г. по електронен път. В срока и на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК, от ревизираното лице било постъпило писмено възражение срещу констатациите на РД, ведно с приложени доказателства към него. Възражението било обсъдено в РА, като било прието за процесуално допустимо, но разгледано по същество за неоснователно.

Ревизията приключила с РА №Р-22221018001897-091-001/24.10.2018 г., издаден от Д. И. Д., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и Г. С. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. -- ръководител на ревизията. РА бил връчен на 29.10.2018 г. по електронен път.

Като резултат от проведеното ревизионно производство, с оспорения РА били установени допълнителни задължения за внасяне по ЗДДФЛ в размер на 9 966,45 лв. и лихви за забава в размер на 4 096,98 лв., които са предмет на оспорване.

В хода на ревизията, с цел обективното установяване на факти и обстоятелства от значение за определяне на данъчните задължения на ревизираното лице били извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК са неразделна част от РА.

От Д. М. Д. били изискани документи, касаещи: източници и размер на доходите; годишни данъчни декларации, служебни бележки; притежавано движимо и недвижимо имущество и извършени сделки със същото; налични банкови сметки и парични средства в брой; произход на парични средства; получени и предоставени заеми; притежавани финансови активи и движими ценности; пътувания в чужбина; участия в управителни и надзорни органи на юридически лица; декларация във връзка с произхода на паричните средства; налични парични средства към началото и края за всяка една от ревизираните години, както и документи, удостоверяващи декларираните обстоятелства. За целта на ревизираното лице били връчени 3 искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ), в отговор на които били представени документи и писмени обяснения на 09.05.2018 г., 23.07.2018 г. и 17.09.2018 г., както и е дадено съгласие за разкриване на банкова тайна.

В хода на ревизията били отправени запитвания и искания за представяне на документи и обяснения от други държавни органи, от всички търговски банки в страната, от застрахователни дружества, от дружества, извършващи парични преводи, комунални услуги и телекомуникационни услуги и др. Предоставените отговори и документи били описани подробно в констативната част на РД.

С Протокол №1232918/27.08.2018 г. към процесното ревизионно производство били приобщени като доказателства събрани документи в хода на извършената проверка на Д. М. Д., която приключила с Протокол №П-222210170038968-073-001/08.03.2018г.

Въз основа на събраните доказателства органите по приходите установили, че Д. М. Д. е местно физическо лице по смисъла на чл. 4, ал. 1, т. 1 от ЗДДФЛ и на основание чл. 6 и чл. 12 от ЗДДФЛ било задължено лице за доходи, произтичащи от източници в Република България и чужбина. Лицето е женено и има две непълнолетни деца.

През процесните данъчни периоди Д. М. Д. получавал доходи от трудови правоотношения от дружествата [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК], които били включени в годишната данъчна основа за облагане по ЗДДФЛ за съответната година.

След анализ на установените факти и обстоятелства, органите по приходите констатирали, че са налице основанията по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК, поради което на лицето било връчено Уведомление № Р-22221018001897-113-001/27.06.2018 г., с което Д. Д. бил уведомен, че данъчната основа за облагане по ЗДДФЛ за периодите от 2012 г. до 2017 г. ще бъде определена по особения ред.

Извършена била съпоставка на имущественото състояние, получените доходи и извършените разходи от лицето, в резултат на което било установено, че разходите през 2012 г., 2014 г. и 2017 г. превишават доходите. В приходната част били отразени наличните парични средства в брой и по банковите сметки на лицето, нетните приходи от трудови възнаграждения и доходи от други източници. В разходната част били отразени суми за разходи за издръжка и живот, комунални разходи по фактури, за издръжка на деца, за застраховки и др.

В резултат на изложеното, по периоди ревизиращите органи установили следното:

За 2012 г. след съпоставка на получените доходи и извършените разходи бил

установен недостиг в размер на 9 834,28 лв., като ревизиращите органи приели, че се касае за укрити приходи.

Отделно от това, при анализ на представените банкови извлечения било установено, че по сметка на името на Д. Д. в [фирма] са извършвани захранвания от трети лица, за които не са представени документи и обяснения в каква връзка са получени сумите. Постъпилите парични средства били в размер на 1 700,00 лв., които ревизиращите органи приели за доходи от други източници и като такива подлежали на облагане по чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ. За 2013 г. при съпоставката на приходи и разходи не бил установен недостиг на парични средства. Констатирано било обаче, че по банкова сметка на лицето са постъпили средства в размер на 53 078,35 лв., без да са представени документи какво е основанието за захранването на сметката от трети лица. Посочената сума била приета за доход по смисъла на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ.

За 2014 г. бил установен недостиг на парични средства в размер на 21 777,62 лв. съответно доходи по чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ в размер на 1 055,60 лв., постъпили по банковата сметка на ревизираното лице.

За 2015 г. не бил установен недостиг на парични средства, но било констатирано, че по банкова сметка лицето е получило суми в размер на 6 736,36 лв. от трети лица, квалифицирани като доходи по чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ.

За 2016 г. не бил установен недостиг на парични средства, но били установени доходи в размер на 408,36 лв. по чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ и доходи в размер на 2 814,75 лв. (1/2 от 5 629,50 лв.) по чл. 34 от ЗДДФЛ от продажба на недвижим имот - гараж.

За 2017 г. бил установен само недостиг на парични средства в размер на 2 222,20 лв.

В резултат на това, за всяка от ревизираните години била определена годишна данъчна основа за облагане и дължим данък, както следва:

за 2012 г. - ДО в размер на 16 715,55 лв. и дължим данък в размер на 1 671,55 лв., от който внесен данък в размер на 518,13 лв. и остава за довносяне - 1 153,42 лв.

за 2013 г. -ДО в размер на 56 301,09 лв. и дължим данък в размер на 5 630,11 лв., от който удържан и внесен данък в размер на 322,26 лв. и остатък за довносяне -5 307,85 лв.;

за 2014 г. - ДО в размер на 23 912,04 лв. и дължим данък в размер на 2 391,20 лв., от който удържан и внесен данък в размер на 107,87 лв. и остатък за довносяне 2283,33лв.;

за 2015 г. - ДО в размер на 6 736,36 лв. и дължим данък в размер на 673,64 лв., от който удържан и внесен данък в размер на 0,00 лв. и остатък данък за внасяне - 673,64 лв.;

за 2016 г. - ДО в размер на 3 223,11 лв. и дължим данък в размер на 322,31 лв., от който удържан и внесен данък в размер на 0,00 лв. и остатък данък за внасяне - 322,31 лв.;

за 2017 г. - ДО в размер на 4 292,52 лв. и дължим данък в размер на 429,25 лв., от който удържан и внесен данък в размер на 203,35 лв. и остатък данък за довносяне в размер на 225,90лв.

Жалбоподателят оспорил така определените задължения с РА, като твърди, че същият е незаконосъобразен и издаден в противоречие със събраните доказателства. На първо място, изразил несъгласие с определената с РА начална разполагаема сума в брой към 01.01.2012 г. в размер на 5 000,00 лв., като възразил, че не е приета от ревизиращите органи декларираната от него сума в размер на 35 000,00 лв. Според него били представени достатъчно доказателства (нотариални актове, спестовна книжка на баща му, писмена декларация и разходен ордер от 27.01.2009 г.), че родителите му са предоставили тези средства и той разполагал с тях.

На второ място твърди, че получените средства в размер на 3 376,51 лв. по две от банковите му сметки, били с произход платени наеми на недвижим имот в [населено място], собственост на съпругата му - П. Д.. Твърди, че тези суми са на съпругата му, която е отговорна да подава декларации като собственик на имота, предвид което отговорност следва да се търси от нея. Пояснил, че парите са постъпвали по неговите сметки, тъй като е помагал при отдаването на имота под наем. На трето място жалбоподателят твърди, че получената от него сума в размер на 1 700,00 лв. през 2012 г. не е облагаем доход, тъй като представлявала върнат заем от Д. Д., даден на последния през 2011 г. Възразил срещу определената като облагаем доход за 2013 г. сума в размер на 53 078,35 лв. Сочил, че посочената сума му е изпратена от негови близки, които живеели в САЩ и следвало да послужи за строителство на тяхна къща в България. Жалбоподателят сочи още, че получената по банков път сума била изтеглена и веднага предадена на ТЕМЕНУЖКА Р., за което прилага декларация. За 2014 г. сочи, че неправилно бил определен облагаем доход в размер на 1 055,00 лв., които представлявал капаро във връзка с отдавания под наем недвижим имот, собственост на съпругата му в [населено място]. На същото основание във връзка с отдаването под наем на имота бил получавал суми и през 2015 г. На последно място сочи, че през 2015 г. и 2016 г. е получавал суми по трудово правоотношение от RASIER O. BV - X., които били необлагаеми доходи в България, съгласно спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане.

В заключение направил искане за цялостна отмяна на РА, като незаконосъобразен.

Решаващата инстанция, като взела предвид изложената фактическа обстановка в РД и РА, събраните в хода на ревизията доказателства и възраженията на жалбоподателя, намерила за законосъобразно следното:

Както било посочено по-горе, жалбоподателят претендирал, че към 01.01.2012 г. разполагал с налични парични средства в брой в размер на 35 000,00 лв. В подкрепа на твърдението му били представени 2 нотариални акта от 1999 г., един от 2007 г. и един от 2008 г. за продажба на недвижими имоти от родителите му на обща стойност 24 705,00 лв., която сума твърдял, че му е предоставена от тях. РО обаче счел, че от 1999 г., когато била осъществена продажбата на имот на стойност 20 292,00 лв. до 2012 г. бил един доста дълъг период от време. Дори да се приемело, че сумата действително е дадена на Д. Д. от родителите му, то жалбоподателят по никакъв начин не доказал, че към 2012 г. още е притежавал тези средства. Следвало същите или да са внесени по банкова сметка и да са изтеглени преди 2012 г. или да са съхранявани в сейф, но такива доказателства липсвали. Освен това, от приложената справка от Агенция по вписванията било видно, че Д. М. Д. е извършил покупка на недвижим имот през 2004

г. като закупил една втора част от апартамент 59,920 кв. м., мазе и подземен гараж № 8 в поземлен имот №-96 А, парцел 1, Столична община - Зона Б5. През 2006 г. изкупил и останалата една втора част от имота от З. М. Д.. Като се имало предвид, че закупените имоти били на много по-голяма стойност от сумите, които се твърди, че е получил от своите родители и нямало как обосновано да се предполага, че е разполагал с тях и към 01.01.2012 г.

По отношение на представения разходен касов ордер №993/27.01.2009 г. за сумата от 36 854,00 лв., за която твърдял, че е получена от бащата М. Д. и дадена на жалбоподателя, АО също не приел за годно доказателство, защото в долния край на ордера се виждало, че е взета следната счетоводна операция: дебит сметка 492 „Разчети по застраховане" и кредит сметка 501 „Каса", а основанието било „левов депозит". Предвид това, твърдението на жалбоподателя, че сумата е получена от баща му за рационализация за транспортиране на насипен материал на дълги разстояния, се явявало недоказано. Отделно от това, органите по приходите установили, че бащата - М. С. Д. за периода 2009 г. - 2012 г. не е подавал ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ, с което да удостовери, че е получил въпросната сума.

Следователно, обосновано органите по приходите са приели, че към 01.01.2012 г. ревизираното лице е разполагало със сумата от 5 000,00 лв. в брой. В подкрепа на това се явявали и писмените обяснения на жалбоподателя, дадени в

хода на ревизията за произхода на наличните парични средства в размер на 101 321,28 лв. по банковите му сметки към 01.01 2012 г., съгласно които средствата били

предоставени от родителите му. Посочените средства по банковите сметки били включени в извършената съпоставка на приходите и имуществото с извършените разходи. Твърдението на жалбоподателя, че сумата от 1700,00 лв. не следвало да се облага, тъй като представлявала върнат заем от Д. Д., тази инстанция също не възприела. С възражението срещу РД жалбоподателят представил декларация от Д. В. Д., ЕГН [ЕГН], с която същият декларира, че през 2011 г. е получил сумата от 1 700,00 лв. като заем, която е възстановил на няколко пъти през 2012 г. Видно от декларацията, нямало никакви конкретни данни за начина на получаване на сумата, както и за връщането ѝ. При прегледа на движението по сметката на жалбоподателя в [фирма] се установявало, че през 2012 г. Д. Д. е внасял суми, като основанието било единствено „захранване на сметка". Неоснователни се явявали и претенциите на жалбоподателя, че получената сума в размер на 53 078,35 лв. през 2013 г., не подлежала на облагане. От приложенията към

преписката било видно, че обясненията, дадени от него, че същата е изпратена от близки, живеещи в САЩ - Ю. В. И. и А. М. И. за строежа на тяхна къща в България и веднага е предавана на трето лице -ТЕМЕНУЖКА Я. Р., не били подкрепени с достоверни доказателства. Представените декларации от посочените лица представлявали частни писмени документи, които не доказвали документираните с тях обстоятелства, поради което не се приемали за годни доказателства. По отношение на твърдението на жалбоподателя, че сумите, получени през 2014 г. и 2015 г. били от наем на

недвижим имот, собственост на съпругата му и поради това не следвало да са в негова тежест, а в нейна, АО също намира за неоснователно. По преписката липсвали данни и доказателства сумите или част от тях да са предоставяни на съпругата му като собственик на имота, както твърдял той. Отделно от това, не били представени доказателства и на какво правно основание сумите са получавани по неговата банкова сметка, при положение, че същият твърдял, че не е наемодател на имота. Решаващата инстанция намира за неоснователно и твърдението на жалбоподателя, че получените суми в размер на 4 424,84 лв. през 2015 г. и в размер на 408,36 лв. през 2016 г. са от възнаграждения по трудов договор, сключен с RASIER O. BV

-Х., поради което същите не следвало да се облагат в България, тъй като са обложени в Х.. С възражението срещу РД жалбоподателят представил Договор за транспортни услуги от 04.06.2015 г., сключен с RASIER O. BV –Х., от съдържанието на който обаче, не се установявало дали се удържат данъци. Дори и да се приемело, че договорът е трудов по характер и жалбоподателят бил задължено лице в Х., то същият е следвало да разполага с документ от данъчните власти на Х. за дължимите и внесени данъци там, а такъв документ нямало представен в хода на процесното производство.

**При така установената фактическа обстановка се налагат следните правни изводи:**

Ожалваният ревизионен акт представлява индивидуален административен акт по смисъла на чл. 21, ал. 1 от АПК. Същият е оспорен от страна с активна процесуална легитимация – участник в административното производство, чийто права и интереси са пряко засегнати от него, с оглед на предвидените в него неблагоприятни последици. Жалбата е подадена в срок до компетентния да я разгледа съд и е процесуално допустима. Разгледана по същество, същата е основателна, поради следните съображения:

Ревизионният доклад и ревизионният акт са издадени в сроковете по чл.117 ал.1 и чл.119 ал.3 ДОПК и от компетентните органи по смисъла на чл.118 ал.2 ДОПК във връзка с чл.7 ал.1 т. 4 ЗНАП, в кръга на определените им правомощия по чл.119 ал.2 ДОПК, определящ материалната компетентност на лицата, които следва да издават ревизионния акт, и предвиждащ, че ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията (определен за това с акт на директора на компетентната териториална дирекция) и ръководителя на ревизията (определен със заповедта за възлагане на ревизия). Изложеното налага извод, че в хода на ревизионното производство не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, като не са налице основания и за неговата нищожност. В този смисъл е и съдебната практика, изразена с Тълкувателно решение № 5/2016 г. на ВАС.

Видно от ЗВР, с която е възложено ревизионното производство по отношение жалбоподателя Д., ревизираните данъчни задължения са за данък върху годишната данъчна основа по чл.17 от ЗДДФЛ. Впоследствие със Заповед за изменение на възложената ревизия, същата е преминала по реда на чл.122 от

ДОПК.

В случая органите по приходите са подходили крайно, защото в хода на ревизията не са установени данни за укрити приходи или доходи в особено големи размери. Напротив, лицето е предоставило всички поискани документи, намерено е на адреса, предоставило е декларация-съгласие за разкриване на банкова тайна и е предоставило всякакъв достъп на РО, както и документи, които притежава.

С процесния РА са определени задължения по чл. 48 от ЗДДФЛ, които реално, са на база единствено облагане на доходите по чл. 35, т. 6 ЗДДФЛ. На практика, РА квалифицира констатираните несъответствия между разходите и доходите на жалбоподателя Д. на годишна база, след анализ на паричните потоци за всяка една от посочените години.

От ревизиращите органи е изготвен анализ на разполагаемите и разходвани парични средства на лицето за ревизирания период на годишна база, който обаче е оборен от приетата и неоспорена от страните ССЧЕ. В РД и РА е прието, че задълженото лице не е предоставило доказателства относно източника на доходи до размера на установеното несъответствие за съответната година, но за целите на ревизионното производство следва да се приеме, че тези превишения представляват други облагаеми доходи по чл. 35 т. 6 ЗДДФЛ. По този начин данъчната основа за облагане на този доход е определена в размер на установените несъответствия /превишения/. Определените задължения са по аналогия - по реда на чл.122 и сл. ДОПК.

В тази връзка, съдът счита, че в хода на РП не е установено наличие на условия за прилагане на особения ред на облагане - определен от правната норма на чл.122 от ДОПК.

Разпоредбата на чл.35 т. 6 ЗДДФЛ определя, че облагаемият доход е брутната сума на облагаемите доходи, придобити през данъчната година от всички други източници, които не са изрично посочени в този закон и не са обложени с окончателни данъци по реда на този закон или с окончателни данъци по реда на ЗКПО. В процесния случай, органите по приходите претендират, че са разходвани средства, за които няма данни как са придобити, като не са ангажирани релевантни доказателства за източника и основанието за наличността им, като въпреки това се правят изводи за налични парични доходи, които не са декларирани надлежно.

РО неправилно са квалифицирали посочените отрицателни разлики като доходи от други източници по смисъла на чл.35 т.6 ЗДДФЛ, доколкото превишението на разходите над приходите не представлява „доход от друг източник“, изискващ посочването на конкретен източник на средствата, тъй като по определение, при превишението на разходите, такъв конкретно посочен източник не е налице. Отделно от това, законът изисква, несъответствието да е явно и значително, каквото в случая не се установява.

Не може едновременно да е налице „доход от всички други източници, които не са изрично посочени в ЗДДФЛ и съшият този доход да е с „недоказан/неустановен произход“ /облаган на основание чл.123 ДОПК/.

Що се отнася до материалната незаконосъобразност на РА, няма спор и е установено, че Д. е разполагал с парични средства по банковите си сметки в



[фирма] и ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА, както и от доходи в чужбина - САЩ.

Не е извършен задълбочен анализ на движението по банковите сметки в посочените по-горе банки от органите по приходите, които са включили избирателно в паричния поток само доходите от трудови правоотношения, други облагаеми доходи, доход от прехвърляне на имущество, без да анализират движението на паричните средства по банковите сметки, разходи за придобиване и подобрене на недвижимо имущество, разходи за живот и издръжка, а са анализирали само разходите за платени данъци и такси.

Това е свързано с начина на определяне на началното и крайното салдо на лицето за всяка една от ревизираните години, довело до неправилен извод за превишение на разходите.

Допуснатата и приета от съда експертиза, която не е оспорена от страните установява, че след изчисляването на паричните потоци-приходи и разходи за всяка процесна година, съобразявайки декларираната от жалбоподателя сума в размер на 35 000лв. към 01.01.12 г. наличните по банковите сметки получени приходи и направени разходи в режим на СИО, както и действително направени разходи за издръжка и живот съобразно наличните документи и фактури, вещото лице не установява недостиг на парични средства за нито една отделна година, а съда няма основание да се съмнява, че тя е изготвена по знание и съвест от вещото лице, поради което я кредитира.

От събраните гласни доказателства на допуснатия свидетел, чиито показания са логични, непротиворечиви и следва да бъдат кредитирани изцяло бе установен произхода на сума, за която РО не е кредитирал представените писмени доказателства.

В тази връзка съдът намира, че доколкото определянето на задълженията на ревизираното лице е станало по реда на чл. 17 от ЗДДФЛ съгласно приложената по делото ЗВР, то данъчно ревизионния орган е следвало да определи общата годишна данъчна основа от сумите на годишните данъчни основи по чл. 25, 30, 32, 34 и 36 от ЗДДФЛ, намалена с предвидените в този закон данъчни облекчения. Вместо това годишната данъчна основа е определена след анализ на фактите и обстоятелствата по чл. 122, ал.1, т. 2 и т.7 от ДОПК, единствено и само въз основа на постъпили по сметка на ревизираното лице средства, които органа е определил като укрит доход от други източници по смисъла на чл. 35, т. 6 от ДОПК и въз основа на несъответствие между доходите и разходите на ревизираното лице през ревизирания период.

Прави впечатление, че в цялото ревизионно производство, данъчният орган поставя ревизираното лице в положение да оборва направени от него констатации и заключения, при производствените правила на ревизия по реда на чл. 122 от ДОПК, вместо да излага факти относими към материалноправните предпоставки за определяне данъчната основа на задълженото лице при условията на чл. 17 от ЗДДФЛ.

Последното налага извод, че ревизиращият орган е смесил двете производства това по общия ред и това по реда на чл. 122 от ДОПК, като е възприел наличие на „доходи от друг източник“ без да установи на свои ред при условията на пълно и главно доказване какъв точно е източника на доход

и дали посочените в ревизионния акт суми могат да бъдат квалифицирани като доход

В процесния случай между страните не се спори относно наличието на постъпили по банковата сметка на жалбоподателя суми, в размера и от лицата посочени изчерпателно от РА. 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 оценими 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 обосновавания 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.

При прилагане на оборимата презумпция на чл. 123, ал. 1, т. 1 и т. 2 ДОПК, не

се изисква установяване на източник на дохода /в смисъл на права по развилото се или съществуващо правоотношение и/или на констатиран платец/, а се презюмира извън тези обстоятелства.

Жалбоподателят обаче е представил още в хода на ревизията писмени доказателства относно предоставяне в заем на посочените суми на лицата, както и писмени обяснения от същите лица, че са получили посочените по заемните договори суми, както и че същите са връщали по банков път, чрез преводи по банковата сметка на жалбоподателя. Ревизиращите органи не са възприели, като достоверни така представените доказателства, като са изразили съмнения относно тези доказателства.

В тази връзка настоящият състав намира за основателно направеното с жалбата възражение, че именно след запознаване с ревизионния доклад ревизираното лице е имало възможност да представи доказателства срещу направени от органите констатации. В хода на самото ревизионно производство жалбоподателят е дал дължимите обяснения, като отново е заявил основанието, по което тези суми са постъпили по банковата му сметка. Настоящият съд намира, че ангажираните от жалбоподателят писмени доказателства, в хода на ревизионното производство, в достатъчна степен доказват размера на предоставените суми. Предвид наличните доказателства, относно основанието за тези преводи, данъчните органи в хода на проведеното ревизионно производство са презюмирали качеството им на „доход от друг източник“, в нарушение на материалния закон. Представените писмени документи, притежават доказателствена сила в достатъчна степен по отношение направените от страните волеизявления в тях и свидетелстват за наличието на реално предаване на процесните суми от жалбоподателя и посочените лица и обратно. Последното предопределя действителността на посоченото от жалбоподателят основание за постъпване на процесните суми по банковата му 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 от РЛ облагаеми доходи, които следва да бъдат включени в облагаемата основа, то така издаденият РА 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.

При този изход на спора и предвид претенциите на страните за присъждане на разноски по делото, съдът намира, че такива се следват на жалбоподателя в поискания размер, който съда намери за доказан за сумата от 1000 (хиляда) лв., представляващи разноски за адвокатско възнаграждение 10 лв. ДТ и 350 лв. за в.л Така поисканите разноски не са прекомерни, с оглед характера на производството и упражнената адвокатска защита, а не е направено и възражение за прекомерност.

Предвид изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК,вр. чл.172 от АПК Административен съд София9град, Трето отделение, 71 състав

**РЕШИ:**

**ОТМЕНЯ** по жалба на Д. М. Д. от [населено място],[жк], 14, вх. А, ет. 2, ап.5, ЕГН [ЕГН] Съдебен адрес: [населено място], [улица], ет.4, чрез адв.П. Б., Ревизионен акт № Р-22221018001897- 091-001 / 24.10.2018 г. на ТД на НАП [населено място], потвърден с Решение №79/14.01.2019г. на Директора на Дирекция „ОДОП“-С. при ЦУ на НАП, като незаконосъобразен.

**ОСЪЖДА** Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. при ЦУ на НАП, да заплати на Д. М. Д. от [населено място],[жк], 14, вх. А, ет. 2, ап.5, ЕГН [ЕГН], сумата в размер на 1360 лв., разноски по делото.

Решението подлежи на обжалване пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: