

РЕШЕНИЕ

№ 14000

гр. София, 06.08.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 13 състав,
в публично заседание на 11.06.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елица Райковска

при участието на секретаря Кристина Петрова, като разгледа дело номер **2775** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 226, ал. 1 от Административнопроцесуалния кодекс (АПК), във вр. с чл. 156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано въз основа на Решение № 2846/11.03.2024 г., постановено по адм. д. № 7848/2023 г. на Върховния административен съд (ВАС), Осмо отделение, отменящо поради съществено нарушение на процесуалните правила Решение № 4304/28.06.2023 г. по адм. д. № 10328/2022 г. по описа на Административен съд – София-град (АССГ), с което е отменен като незаконосъобразен ревизионен акт (РА) № Р-22220221007110-091-001/01/07.2022 г. в частта, в която е изменен с Решение №1527/23.09.2022 г. на заместник-директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП) - С., с който са установени задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) за 2016 г. в размер на 2 156,47 лв. и следващите се лихви за просрочие. С решението на ВАС делото е върнато за разглеждане от друг състав на АССГ с указания да се анализират всички събрани гласни и писмени доказателства и да се отговори на поставените спорни фактически и правни въпроси.

В първоначалната жалба се излагат доводи за незаконосъобразност на оспорвания РА като необоснован и противоречащ на материалния закон. Претендира се отмяна на РА в изменената част.

В съдебно заседание жалбоподателят е представляван от адв. В., която поддържа жалбата, като позовавайки се на доводите, изложени в нея, както и на заключението на вещото лице, счита, че ревизионният акт е необоснован, неправилен и незаконосъобразен. Моли да му бъдат присъдени разноски. Прилага списък /л. 19/. Представя писмени бележки.

Ответникът - директорът на ДОДОП, представляван от юрк. В., претендира отхвърляне на жалбата, потвърждаване на РА в изменената му част и присъждане на юрисконсултско възнаграждение в размер на 1 885,80 лв. общо за трите инстанции и платена държавна такса в размер на 28,63 лв. Представя писмени бележки.

Административен съд София – град като обсъди доводите и възраженията на страните, както и доказателствата по делото, намира за установено от фактическа страна следното:

Производството по издаване на РА е започнало със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22220221007110-020-001/14.12.2021 г. /л. 25/, връчена на ревизираното лице по електронен път на 15.12.2021 г. /л. 27/, изменена със Заповед за изменение на ЗВР (ЗИЗВР) № Р-22220221007110-020-002/11.03.2022 г. /л. 28/, връчена по ел. път на 17.03.2022 г. /л. 30/, с която на И. Р. Н. – главен инспектор по приходите (ръководител на ревизията) и Е. С. В. – главен инспектор по приходите, е възложено извършването на ревизия на Д. С. Б.-Х. за установяване на задълженията за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периода от 01.01.2015 г. до 31.12.2019 г.

В хода на ревизионното производство е установено, че Д. Б.-Х. е местно физическо лице по смисъла на чл. 4, ал. 1, т. 1, т. 2 и т. 4 ЗДДФЛ и на основание чл. 6 ЗДДФЛ е носител на задължението за данъци върху придобитите доходи от източници в Република България и в чужбина. През ревизираните периоди жалбоподателката е била в граждански брак с Т. Х. Х. и е имала едно непълнолетно дете.

На ревизираното лице е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) № ПФ-22220220109749-040-001/30.06.2020 г. /л. 237/. В депозираните писмени обяснения лицето е декларирало, че към началото на 2014 г. семейството ѝ е разполагало с не по-малко от 50 000 лв. /л. 278 лице и гръб/. На ревизираното лице е връчено ИПДПОЗЛ № ПФ-22220221007110-040-001/24.01.2022 г. /л. 102/, като в депозираните в тази връзка писмени обяснения лицето е декларирало наличност към 01.01.2015 г. в размер на 20 000 лв. заем от съпруга ѝ.

На ревизираното лице е връчено ИПДПОЗЛ № ПФ-22220221007110-040-002/12.04.2022 г. /л. 125/, като в представените писмени обяснения /л. 129 гръб/ ревизираното лице твърди, че съпругът ѝ е изтеглил през 2008 г. ипотечен кредит /л. 88/ в размер на 300 000 лв., голяма част на средствата от който били още налични в началото на 2014 г.

Задълженото лице е подало ГДД за 2014 г., в която е декларирало доход в размер на 26 000 лв., видно от жалба до директора на ДОДОП /л. 97 гръб/. Лицето не е подавало декларации по чл. 50 ЗДДФЛ за периода 2015-2019 г.

На ревизираното лице, на основание чл. 124 ДОПК, са връчени уведомления, с които е известно, че задълженията му за данък върху доходите на физическите лица за ревизираните периоди ще бъдат определени по реда на чл. 122 ДОПК. Връчени са и уведомления по чл. 17, ал. 1, т. 2 ДОПК, с които на лицето са разяснени правата му в производството по ДОПК, включително правото му на защита.

Всички събрани доказателства по реда на ДОПК са анализирани от органите по

приходите. За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22220221007110-092-001/06.06.2022 г. /л. 31 и сл./, връчен на Х. редовно по електронен път на 14.06.2022 г. /л. 62/. Срещу констатациите в РД не е било подадено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизионното производство приключва с оспорения РА /л. 64 и сл./, издаден от К. Г. М. – началник сектор, възложил ревизията, и И. Р. Н. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, на основание чл. 122, ал. 2, т. 1, 2, 3, 4, 7, 8, 10, 13, 14 и 16 във вр. с чл. 122, ал. 1, т. 1, 2 и 7 ДОПК. Ревизионният акт е връчен електронно на 04.07.2022 г. /л. 73/.

С РА на Д. С. Б.-Х. са установени данъчни задължения върху годишната данъчна основа по чл. 17 ЗДДФЛ за ревизирания период и лихви за просрочие в размер, както следва:

- 01.01.2015 г. – 31.12.2015 г. – 1 114,00 лв. и лихви 696,33 лв.;

- 01.01.2016 г. – 31.12.2016 г. – 3 819,00 лв. и лихви 2 000,89 лв.;

- 01.01.2017 г. – 31.12.2017 г. – 41,00 лв. и лихви 17,35 лв.;

- 01.01.2018 г. – 31.12.2018 г. – 21 лв. и лихви 6,76 лв.;

- 01.01.2019 г. – 31.12.2019 г. – 58 лв. и лихви 12,76 лв.

или всичко общо 7 787,09 лв.

Срещу РА в срок е постъпила жалба по административен ред. С Решение 1527/23.09.2022 г. /л. 11 и сл./, издадено от Директора на ДОДОП при условията на заместване, съгл. заповед от 21.05.2021 г. и заповед от 15.09.2022 г. /л. 20 и л. 21/, РА е изцяло отменен в частта за ревизираните периоди от 01.01.2015 г. – 31.12.2015 г. и от 01.01. 2017 г. – 30.11.2019 г. ведно с лихвите за забава и е изменен в частта за ревизирания период от 01.01.2016 г. – 31.12.2016 г. Данъчното задължение за този период е намалено от 3 819,00 лв. на 2 156,47 лв. ведно със съответните лихви за просрочие, или общо е определено задължение за главница и лихви в размер на 3 286,00 лв.

Срещу РА в срок е подадена жалба до АССГ. С оглед отменените части на РА и изменението му в частта за 2016 г. като спорен предмет се очертават единствено задълженията за 2016 г. и по-конкретно определянето на началната разполагаема сума на ревизираното лице към 01.01.2016 г., така че на база нея да може да се установят данъчните задължения съгласно особения ред за провеждане на ревизии. В РД и РА ревизиращите органи са приели начална разполагаема сума 5 000 лв. към 01.01.2015 г. и недостиг на парични средства за 2016 г. в размер на 51 616,50 лв. В Решението на директора на ДОДОП /л.17 гръб/ на база декларираното от лицето /л. 119/ е възприета начална разполагаема сума към 01.01.2015 г. в размер на 20 000 лв. Жалбоподателката твърди, че началната разполагаема сума е била 70 000 лв., но при всички случаи не по-малко от 50 000 лв., която била налична от останали средства от изтеглен от съпруга ѝ ипотечен кредит през 2008 г. А. е отхвърлен с решението.

В рамките на съдебното производство в съдебно заседание на 14.03.2023 г. са изслушани свидетелите Т. Х. Х., съпруг на ревизираното лице и Т. Г. М. /л. 412 гръб/. Т. Х. е свидетелствал, че през 2008 г. е изтеглил кредит като физическо лице в размер на 300 000 лв., като целта на кредита била обзавеждане на техни имоти, както и за оборотни пари за фирмата. Една трета от сумата я имали налична и разполагали с парите до 2017 г. Били давали суми за временно съхраняване при приятелката на съпругата му, Т. М., защото тя имала каса на работата си. Преди К. на 2013 г. били оставили пари на съхранение при Т. М. в размер на 70 000 лв. Т. М. е свидетелствала,

че се познавала с Д. Б.-Х. от гимназията, близо 40 г. Семейство Х. разполагали с пари. Били й оставили 70 000 лв. на съхранение преди К. на 2013 г. поради отсъствие от града. Година или две преди това имало същия случай /поправка на протокола л. 455/. По делото е допусната и изслушана съдебно-счетоводна експертиза (ССЧЕ) с въпроси, формулирани от жалбоподателката /л. 422 – 438/.

Приобщени са РД и РА от ревизионното производство на Т. Х. за периода 01.01.2015 г. – 31.01.2015 г. /л. 441 – 451/.

От юрк. В. е поискана и е представена информация от Банка ДСК, че ипотечният кредит с титуляр Т. Х., отпуснат на 28.01.2008 г. с разрешен размер 300 000 лв., е усвоен по разплащателна сметка на Т. Х. с номер 15079987 /л. 471/. Предоставено е и извлечение от банковата сметка от момента на отпускане на кредита до пълното му усвояване /л. 472/, което е от 08.02.2008 г. до 08.07.2008 г.

От Т. Х. е депозирана информация с отговор на въпросите на юрк. В. /л. 475 – л. 476/, в която лицето декларира, че за периода 2008 г. – 2010 г. не могат да бъдат предоставени счетоводни данни как е финансирал дружеството си, защото през 2011 г. била въведена нова програма. Сумите, с които бил финансирал дружеството, били отнасяни към счетоводна сметка (СС) 107 „Сметка на собственика“. Приложени са оборотните ведомости от 2011 г. до 2014 г. /л. 477 – л. 489/.

При така установената фактическа обстановка съдът мотивира следните правни изводи:

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като изследва дали същият е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му.

Ревизионното производство е възложено и извършено от компетентни за целта органи /л. 23/, а РА е издаден от органите по чл. 119, ал. 2 ДОПК, в предвидената форма и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 ДОПК. Решението на директора на ДОДОП е също в кръга на правомощията му и съобразно представените заповеди за заместване и отсъствие на титуляря /л. 20 – 21/.

Видно от приложените копия на процесните РА, РД, ЗВР и ЗИЗВР, същите са подписани с електронен подпис. Съдът кредитира електронните подписи по аргумент от разпоредбата на чл. 25, т. 1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 година относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила от 01.07.2016 г. съгл. чл. 52, както и на чл. 5, т. 2, предл. 2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО на ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 година относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Въпреки цитираните разпоредби, ответникът е представил и надлежни доказателства за издадените КЕП на лицата, издали ЗВР, РД и РА.

В административното производство не са допуснати съществени нарушения на производствените правила. Видно от представената преписка, органите по приходите са изпълнили задълженията си да съберат служебно всички необходими и относими доказателства, включително са изискани такива от жалбоподателя и са направени необходимите служебни справки.

Между страните не се спори, че задълженията на лицето са определени по особения

ред. Съответно приложение намира чл. 123, ал. 1 ДОПК, предвиждащ че в случаите по чл. 122, ал. 1, при определяне на основата по реда на чл. 122, ал. 2 се смята до доказване на противното, че е налице подлежаща на облагане с данъци печалба или доход, когато: стойността на имуществото на лицето съществено превишава размера на декларираните приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране, получени от него; направените разходи от лицето и от свързаните с него лица по § 1, т. 3, буква „а“ от допълнителните разпоредби явно и съществено превишават размера на декларираните получени средства.

Видно от изготвените парични потоци, за процесните години е налице превишение на разходите над приходите, като не са подадени декларации по ЗДДФЛ, а твърденията на ревизираното лице за налични суми са обсъдени подробно и в РА, и в Решението на Директора на ДОДОП, като в последното, дори след завишаване на първоначалната налична сума към 01.01.2015 г., отново е достигнат извод за превишение на разходите над приходите /стр. 17 от решението/. При това положение органите по приходите законосъобразно са приели, че са налице предпоставките на чл. 122, ал. 1, т. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК и са пристъпили към ревизия по този ред, като съгл. чл. 124, ал. 2 от ДОПК фактическите констатации в РА се смятат за верни до доказване на противното. За да опровергае констатациите, съдържащи се в РА, не е достатъчно ревизираното лице да докаже, че направените фактически констатации са неверни, а да ангажира доказателства в обратен смисъл.

Настоящият състав намира, че жалбоподателят не е провел пълно и главно доказване, в резултат на което да се стигне до извод, че констатациите в изменената част на РА са незаконосъобразни.

По спорния предмет за размера на наличната сума към 01.01.2015 г., на база на която са направени изчисленията, съдът намира за недоказан твърденият от жалбоподателката размер на наличните към тази дата средства от 70 000 лв., респ. от 50 000 лв.

На първо място жалбоподателката е декларирала в писмени обяснения /л.119/, че към 01.01.2015 г. е разполагала със сума от 20000 лева. В други обяснения до ревизиращия екип е посочила, че към началото на 2014 г. семейството ѝ е разполагало със сума не по-малка от 50 000 лв. Това твърдение не е подкрепено с доказателства за налична към началото на 2014 г. сума от 50 000 лева, нито с доказателства, че към 01.01.2015 г., тоест една година по-късно, такава сума е била още налична, както и че тази сума е била изцяло на разположение на жалбоподателката, а не е например на съпруга ѝ. Заявеното от Х. влиза и в колизия със записаното лично от нея в обясненията ѝ, че към 01.01.2015 г. е разполагала с 20 000 лева.

Съгласно на чл. 3, т. 1 ЗДДФЛ данъчно задължени лица са местните и чуждестранните физически лица, които са носители на задължението за данъци по този закон. В допълнение чл. 6 ЗДДФЛ посочва, че местните физически лица са носители на задължението за данъци за придобити доходи от източници в Република България. На националната правна уредба не е познат институтът на семейното подоходно облагане. Обосноваване на общност на приходи и разходи за определяне на задължението за подоходен данък не следва и от института на съпругеската имуществена общност (СИО) по Семейния кодекс (СК), съгласно който общността се разпростира само върху вещни права. Такава е константната практика на ВАС: Решение от 21.06.2021 г. по адм. д. № 1826/2021 г., VIII о. на ВАС; Решение от 12.05.2015 г. по адм. д. № 7391/2014 г., VIII о. на ВАС; Решение от 28.01.2020 г. по

адм. д. № 9457/2019 г., I о. на ВАС. При това положение органите по приходите, отчитайки доходите и на съпруга на жалбоподателката, законосъобразно са определили каква част от разходите на семейството са поети от съпруга ѝ, като въпреки това е достигнат до извод за превишение на индивидуалните разходи над приходите на Х..

На следващо място, съдът не кредитира свидетелските показания. От Т. Х., който е съпруг на жалбоподателката, се твърди, че средствата в размер на 70 000 лв., които били налични към 01.01.2015 г., били остатък от изтеглени от него през 2008 г. ипотечен кредит. Въпреки че в договорните клаузи действително не се намира такава за целевата насоченост на кредита, то съобразно показанията на Т. Х. той е бил изтеглен за обзавеждане на жилища и финансиране на неговото дружество, т.е. цели. Няма данни средствата да са налични 8 г. по-късно. Твърдението на жалбоподателката и свидетелските показания на съпруга, че средства в този размер са налични към началото на 2015 г., не се подкрепят от други доказателства, като същевременно са в противоречие с представената от Банка ДСК справка за датата на усвояване на кредита. Видно от нея сумата по кредита е усвоена през август 2008 г. изцяло, като през втората половина на периода, за който Т. Х. е разполагал със средствата по банковата си сметка, са теглени малки суми, които не биха могли да формират налична сума от 50 000 лв. или от 70 000 лева. Наличието на спорната сума към 01.01.2015 г. не се подкрепя и от констатациите в РД и РА при извършената на Т. Х. ревизия за периода 01.01.2015 г. – 31.12.2015 г., доколкото в нея също не е установено наличие на остатък от изтеглени ипотечен кредит.

Не на последно място, жалбоподателката не е декларирала да е получавала подаръци или дарения от съпруга си или от трето лице в такъв размер, т.е. сумата, дори и да се приеме, че е налична /което по изложените съображения съдът счита, че не е така/, не е била в патримониума на Х..

От показанията на свидетелката Т. М. също не може да бъде заключено какъв е произходът на средствата и дали са били налични към 01.01.2015 г., предвид това, че същата дава показания сума в такъв размер да ѝ е оставена за съхранение 1 година преди тази дата, без да твърди на кого са принадлежали средствата /доколкото може да са на съпруга, на управляваното от Х. дружество, на трети лица, закупили апартаменти от построения от нея чрез дружеството ѝ комплекс в Слънчев бряг и пр./. Свидетелката не дава показания нито за произхода на средствата, нито за собствеността на същите, а само, че такава сума е била оставена при нея през 2014 г. Свидетелските показания на М. са в противоречие и с декларираното от самото ревизирано лице обстоятелство за налична сума от 20 000 лв. към 01.01.2015 г. /л. 119/, както и на сумата от 26 000 лв. в ГДД за 2014 г. Сумата от 20 000 лева е възприета от Директора на ДОДОП като налична към 01.01.2015 г., поради което РА в по-голямата си част е отменен.

Съдът не кредитира изводите в ССЧЕ, доколкото поставените към вещото лице задачи са изчислителни и не представляват надлежно доказателство относно основния спорен въпрос – наличната в брой към 01.01.2015 г. сума от Х.. Изчисленията на вещото лице са верни, но са юридически неотнормирани, а заключението почива на недоказани факти и обстоятелства. От експертизата не става ясно на какви основания вещото лице приема начална налична сума от 50 000 лв., нито от 70 000 лв.. Видно от извършената от вещото лице

оценка, същото е извършило правна квалификация на доказателствата, каквато е в компетентността единствено на съда. Експертизата приема за доказано, че спорните 50 000 лв., респективно 70 000 лв. са с произход от ипотечния кредит на Т. Х., което обстоятелство предвид изложените по-горе съображения съдът намира за недоказано. В допълнение се прави анализ на доходите, имуществото и разходите на двамата съпрузи в режим на СИО, като изчисленията са извършени за имуществото и разходите им общо, което е недопустимо с оглед правната уредба на данъчното облагане и съдебната практика в тази връзка, цитирана по-горе.

С оглед на изложеното и доколкото не се установява Х. да е разполагала с налична сума към 01.01.2015 г. над 20 000 лева, то и изчисленията, съгл. които разходите ѝ към 31.12.2016 г. надвишават приходите ѝ с 21 564,77 лева, като е определена данъчна основа за 2016 г. в размер на 29 388,64 лева, се явяват законосъобразни. Законосъобразно е начислен данък в размер на 2156,47 лева, като е приспаднат внесеният от лицето данък в размер на 782,39 лева.

РА, в изменената с решението на Директора на ДОДОП част, се явява правилен, като законосъобразно на основание чл. 175 от ДОПК са начислени и лихви върху главницата в размер на 1130 лева.

Крайният извод на съда е за неоснователност на иницирираното от Д. С. Б.-Х. оспорване.

При този изход на спора претенцията на процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение следва да бъде уважена за сумата от 628,65 лева за всяка инстанция на основание чл. 8, ал. 1 във вр. с чл. 7, ал. 2, т. 2 от Наредба № 1 от 9 юли 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения и с оглед материалния интерес по делото – 3286,47 лева. Или общо за трите инстанции на основание чл. 226, ал. 3 от АПК на ответника следва да бъде присъдено претендираното юрисконсултско възнаграждение в размер на 1885,80 лева и държавна такса в размер на 28,63 лева.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 ДОПК Административен съд - София град, III-то отделение, 13-ти състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА на Д. С. Б.-Х. срещу Ревизионен акт № Р-22220221007110-091-001/01.07.2022 г. в частта, в която е изменен с Решение №1527/23.09.2022 г. на Директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на Националната агенция за приходите – С., относно установените задължения за данъчен период 01.01.2016-31.12.2016 г. за данък върху доходите на физическите лица в размер на 2156,47 лева ведно с лихва за забава в размер на 1130 лева.

ОСЪЖДА Д. С. Б.-Х., ЕГН [ЕГН], да заплати на Националната агенция за приходи направените по делото разноски за юрисконсултско възнаграждение и държавна такса в общ размер на 1 914,43 лева.

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

СЪДИЯ: