

РЕШЕНИЕ

№ 2495

гр. София, 14.04.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 17 състав,
в публично заседание на 16.03.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Добромир Андреев

при участието на секретаря Галя Илиева, като разгледа дело номер **5370** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на Д. П. Д., ЕГН [ЕГН], срещу Ревизионен акт (РА) №Р-22221718004025-091-001/ 28.08.2019 г., издаден от М. Й. С. – орган, възложил ревизията и С. М. М. - ръководител на ревизията, частично потвърден с Решение № 189/04.02.2020 г. на директора на Дирекция ”Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при Централно управление на Националната агенция за приходите – С. за установени задължения по Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) за 2013 г. в размер на 2 686,86 лв. и лихви в размер на 1 453,53 лв.

В жалбата се излагат доводи, че РА е издаден при допуснати нарушения на процесуалните правила, както и при липса на мотиви и необсъждане на направените в хода на производството възражения. Моли спорният РА да бъде отменен.

В открито съдебно заседание, оспорващата се представлява от адвокат, който поддържа жалбата. Претендира направените по делото разноски, за което представя списък.

Ответникът - директор на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика”(„ОДОП”) – С., редовно уведомен, чрез процесуалния си представител юрк. К. моли жалбата да бъде отхвърлена. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221718004025-020-001/11.07.2018 г., на осн. чл. 112 ДОПК и чл. 113 ДОПК. С посочената ЗВР е възложено извършването на ревизия на Д. П. Д. за установяване на задължения за данък върху доходите на физическото лице върху годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2012 г. до 31.12.2015 г. Заповедта е издадена от компетентен орган по приходите от К. Г. М. - на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството ѝ на заместник на М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-842200-781/03.07.2018 г. и Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С.. Заповедта за възлагане на ревизия е връчена на 07.08.2018 г. Срокът на ревизията е определен на три месеца, считано от датата на връчването на посочената ЗВР. За продължаване на срока за извършване на ревизията, е издадена Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221718004025-020-002/01.11.2018 г., издадена от М. Й. С., връчена на ревизираното лице на 08.11.2018 г.

Резултатите от ревизията са отразени в Ревизионен доклад (РД) №Р-22221718004025-092-001/04.02.2019 г., връчен на 11.02.2019 г. РД има съдържанието, предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 ДОПК и е връчен след изтичането на срока по чл. 117, ал. 4 ДОПК.

На основание и по реда на чл. 117, ал. 5 ДОПК от ревизирания субект е подадено възражение срещу констатациите в РД, което е прието за неоснователно.

Ревизионното производство завършва с РА №Р-22221718004025-091-001/ 28.08.2019 г., издаден на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и С. М. М., на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията. РА е връчен на упълномощено лице на 09.09.2019 г. С последния за ревизираните данъчни периоди от 2012 г. до 2015 г. /вкл./, са установени задължения за данък върху дохода в общ размер на 9 711,59 лв. и лихви за забава в общ размер на 4 778,08 лв.

В срока по чл. 152, ал. 1 ДОПК от ревизирания субект до директора на Дирекция „ОДОП“ е постъпила жалба срещу констатациите на органите по приходите в процесния РА с вх. №94-Д-596 от 24.09.2019 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1842/02.10.2019 г. по регистъра на дирекция „ОДОП“ С..

На основание чл. 156, ал. 6 от ДОПК във връзка с постъпила жалба срещу акта до Административен съд София - град с вх. №53-04-102/29.01.2020 г. е поставено Решение № 189/04.02.2020 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С., с което спорният РА е отменен в част на установените задължения по ЗДДФЛ за 2012 г., 2014 г. и 2015 г., ведно със съответните лихви.

С цел обективното установяване на фактите и обстоятелствата, имащи значение за извършваната на Д. П. Д. ревизия, от органите по приходите са предприети следните процесуални действия:

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице, с което са изискани конкретни документи и писмени обяснения, касаещи ревизираните данъчни периоди. В отговор, Д. Д. е депозирала писмени обяснения и документи.

С протокол обр. КД 73 №1272603/10.12.2018 г. са приобщени документи от

извършена проверка за съпоставка между имуществото/доходите на данъчно задълженото лице и осъществените от него разходи, за периодите от 2012 г. до 2015 г., в това число представени от Д. Д. документи и писмени обяснения и информация от други органи и трети лица.

Видно от РД е установено следното, по отношение на Д. Д.: 1. Същата е местно лице по смисъла на чл. 4, ал. 1, т. 1 от ЗДДФЛ и на основание чл. 8, ал. 1 и чл. 12 от ЗДДФЛ е данъчно задължено лице за облагаемия си доход, получен през съответната данъчна година от източници в Република България и в чужбина; 2. Не е регистрирано по Закона за данък върху добавената стойност лице; 3. Не е представляващ/управител в ЮЛ; 4. Има сключен граждански брак с Г. Т. Д. и две деца под 18-годишна възраст; 5. Не е подавала ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ за процесните данъчни години.

Видно от приобщените по делото доказателства се установява, че на съпруга Г. Д. също е извършена ревизия, със същия времеви обхват и вид задължение, приключила с издаването на РА №Р-22221218004026- 091-001/28.08.2019 г., с който за всички периоди от 2012 г. до 2015 г., са му определени данъчни задължения в общ размер на 98 697,85 лв. РА е обжалван изцяло пред Дирекция „ОДОП” при ЦУ на НАП – С., като е постановено Решение № 20/06.01.2020 г., с което РА е отменен в частта на установените задължения по ЗДДФЛ за 2012 г., 2014 г. и 2015 г. и изменен в частта на установените задължения за 2013 г. по ЗДДФЛ в размер на 33 656,00 лв. и е определен данък за внасяне в размер на 1 256,95 лв., ведно със съответните лихви.

На основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК, на 11.02.2019 г., на Д. Д. е връчено Уведомление по реда на чл. 124 от ДОПК, изх. №Р-22221718004025-113-001 от 01.02.2019 г. Предоставен е 14-дневен срок за вземане на становище и представяне на доказателства. Едновременно с това са връчени Уведомление №Р-22221718004025-139-001/01.02.2019 г. по чл. 17, ал. 1, т. 2 от ДОПК и Искане №Р-22221718004025-040-002/01.02.2019 г., с което на Д. е указано да попълни декларации по образец по чл. 124, ал. 3 от ДОПК за процесните данъчни периоди. В определения 14-дневен срок не са представени документи. След указания срок, заедно с представяне на възражението срещу констатациите в РД, в деловодството на ТД на НАП С., са получени изисканите декларации.

В хода на ревизионното производство е установено, че през 2012 г. Д. Д. е получавала обезщетения и помощи за отглеждане на дете в размер на 4 067,00 лв. За 2013 г. тази сума е била в размер на 3 644,00 лв. През останалите ревизирани години Д. е получавала възнаграждения във връзка със сключени трудови договори, както следва: с [фирма] - до 23.07.2015 г. и след тази дата - с [фирма]. През 2014 г. е получила възнаграждения в нетен размер на 4 208,00 лв. и през 2015 г. – 5 088,00 лв. Тези доходи са декларираны от страна на жалбоподателката, като органите по приходите не са установили основания за корекция на декларираните данни. Видно от РД получените средства, в посочените размери са намерили отражение в приходната част на съпоставката за съответните години.

В РД е посочено, че Д. Д. е декларирала размер на началната разполагаема сума в брой към 01.01.2012 г. - 3 894,00 лв. Декларирала е и началната и крайната разполагаема сума в брой за всяка от процесните години. Установено е, че с изключение на крайната разполагаема сума в брой за 2012 г., която е в размер на 6 246,00 лв., всички други декларираны от Д. Д. суми, са в размер под 5 000,00 лв.

В хода на ревизионното производство жалбоподателката е декларирала, че средствата, с които е разполагало семейството в брой към 01.01.2010 г. /2 години, преди първия

ревизиран период/, са в размер на 200 000,00 лв. и същите са с произход разпоредителна сделка по продажба на общ семеен недвижим имот „лозе“, находящо се в землището на [населено място], общ. Б.. Видно от РД и РА органите по приходите не са кредитирали така дадените писмени обяснения, тъй като са приели, че доколкото строената от семейство Д. къща, въз основа на Разрешение за строеж №88/14.06.1996 г., находяща се в [населено място],[жк], [улица], е въведена в експлоатация през 2008 г., и същевременно през 2007 г. е закупен още един недвижим имот - жилищна сграда в груб строеж, находяща се в [населено място],[жк], [улица] за сумата от 135 500,00 лв., то няма как семейството да е разполагало със сумата от 200 000,00 лв. към 01.01.2010 г.

Във връзка с това органите по приходите са приели начална и крайна разполагаема сума в брой, за всеки от процесните периоди в размер на 5 000,00 лв.

Видно от РД е извършен анализ на банковите извлечения, предоставени от ТБ, при който е установено, че 2 физически лица /Искра И.-Ж. и Л. А./ са внасяли суми по банковите сметки на жалбоподателката в [фирма] и [фирма]. В хода на ПСИДФЛ, на посочените физически лица са извършени насрещни проверки, при които същите са декларирали, че между тях и Д. Д. не са сключвани договори за заем, а същата им е предоставяла парични средства в брой, с цел погасяване на задължения на ревизираното лице по притежаваните от нея кредитни карти. Във връзка с това органите по приходите са приели, че направените от посочените лица вноски на каса, които за 2012 г. са в размер на 14 584,85 лв.; за 2013 г. – 21 690,62 лв.; за 2014 г. – 14 250,00 лв. и за 2015 г. – 7 889,96 лв., следва да бъдат отразени в приходната част на съпоставката по години. Посочено е още, че доколкото същите представляват доход от „неустановен източник“, подлежат на деклариране и Д. Д. дължи данък общ доход върху така получените средства.

В РД е посочено, че през ревизираните периоди има осъществени сделки с МПС. През 2015 г. Д. Д. е закупила от [фирма], лек автомобил „Я.“, модел „ХК С.“ за сумата в размер на 2 000,00 лв. Разходът е отразен в съпоставката. На стр. 24 в РД, е посочено, че в същата година, МПС е продадено на дружество – [фирма].

Д. Д. е декларирала разходи за издръжка и живот за всички ревизирани данъчни периоди в общ размер на 5 800,00 лв., в т.ч. разходи за храна и облекло в размер на 4 800,00 лв. и разходи за почивки и пътувания в размер на 1 000,00 лв. Така посоченият размер не е оспорен от приходните органи и е намерил отражение в разходната част на съпоставката по години. В отделна декларация, жалбоподателката е посочила, че за 2015 г. е осъществила разходи за пътувания в чужбина, възлизащи на сума в общ размер на 8 131,00 лв. В същата Д. Д. подробно е отразила датите на заминаване и връщане, дестинацията /държави като: Турция, У., Италия, К., Гърция и Франция/, целта на пътуването /туризъм/, както и разходите за всяко едно осъществено пътуване. Посочената сума в размер на 8 131,00 лв., е намерила отражение в разходната част на съпоставката за 2015 г. Съобразено е, че сумата от 1 000,00 лв., посочена първоначално като разход за пътуване за тази година, не следва да намира отражение в съпоставката, с цел избягване на дублиране на разходите. За 2012 г., освен декларираните от Д. Д. разходи за пътувания в размер на 1 000,00 лв., в разходната част на съпоставката са отразени и разходите за пътуване, взети от базата данни на НАП, доколкото е установено, че през 2012 г., Д. Д. е заплатила 1 770,96 лв. към [фирма] за „10 нощувки за ап. 209“.

В разходната част на съпоставките по години са отразени и заплатените такси за

обучение на детето А. Д. към [фирма]. Данните са взети от програмен продукт ИС „Контрол“, „Справка за обявени продажби от регистрирани по ЗДДС лица към ЗЛ“. Същите са както следва: за 2012 г. – 4 107,00 лв.; за 2013 г. – 1 662,00 лв.; за 2014 г. – 5 867,75 лв.

Разходите за заплатени данъци, чиито размери са декларирани от жалбоподателя също са включени в съпоставката. Същите от 2012 г. до 2015 г. са в размер на 1 000,00 лв., но за 2015 г. органите по приходите са включили такива в размер на 1 992,00 лв.

В разходната част са включени и декларирани, като заплатени от Д. Д. медицински разходи, които за ревизираните години от 2012 г. до 2015 г. са в размер на 360,00 лв., но видно от РД същите не са включени в съпоставката за 2015 г.

Като разход по години са отразени и направените погасителни вноски от Искра И.-Ж. и Л. А. по отпуснатите банкови заеми от [фирма] и П. АД на Д. Д. под формата на кредитни карти. За 2012 г., същите са в размер на 14 584,85 лв., за 2013 г. – 21 690,62 лв.; за 2014 г. – 14 250,00 лв. и за 2015 г. – 7 889,96 лв. Тези средства са намерили отражение и в приходната част на съпоставката по години.

Предвид гореизложеното и след извършената съпоставка между доходите и разходите органите по приходите са установили превишение на разходите над размера на получените доходи на лицето, както следва: за 2012 г. – 8 970,96 лв.; за 2013 г. – 5 178,00 лв.; за 2014 г. – 8 819,75 лв. и за 2015 г. – 15 732,75 лв. В тази връзка, по реда на материалния закон, е определена данъчна основа за облагане в посочените размери, квалифицирана като доход от други източници /чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ/.

На следващо място предвид факта, че Д. не е представила документи, доказващи основанието за получаване на средства в общ размер на 58 415,43 лв. от лицата Искра И.-Ж. и Л. А. /в т.ч. за 2012 г. – 14 584,85 лв.; за 2013 г. – 21 690,62 лв.; за 2014 г. – 14 250,00 лв. и за 2015 г. – 7 889,96 лв./, послужили за погасяване на задълженията по кредитните й карти, е прието, че жалбоподателят е получила доходи в посочения размер, който не е бил деклариран, а е следвало да бъде. Отново по реда на материалния закон, към горепосочената данъчна основа за облагане, формирана от установения недостиг на парични средства, са добавени и посочените суми, превеждани от двете физически лица в [фирма] и П. АД, които също са квалифицирана като доход от други източници.

Общата годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ по години е както следва: за 2012 г. – 23 554,85 лв.; за 2013 г. – 26 868,62 лв.; за 2014 г. – 23 069,75 лв. и за 2015 г. – 23 622,71 лв.

На основание чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ, с РА са установени задължения за данък върху дохода както следва: за 2012 г. – 2 355,48 лв.; за 2013 г. – 2 686,86 лв.; за 2014 г. – 2 306,98 лв. и за 2015 г. – 2 362,27 лв. Общият размер на начисления при ревизията данък е 9 711,59 лв., който данък съответства на 10% от формираната при ревизията обща ГДО, подлежаща на облагане за процесните години.

Както вече се посочи спорният РА е отменен в част на установените задължения по ЗДДФЛ за 2012 г., 2014 г. и 2015 г., ведно със съответните лихви с Решение № 189/04.02.2020 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С..

Ответникът е приел, че на първо при провеждане на ревизионното производство са нарушени основни принципи, заложи в ДОПК. Допуснати са процесуални нарушения, изразяващи се в необсъждане на направените възражения и игнориране на представените с възражението доказателства, без да бъде извършена преценка на тяхната относимост и доказателствена стойност.

На следващо място е констатирал, че в конкретния случай, при извършване на съпоставката на приходите и разходите на лицето, недостигът на средства, е обложен с позоваване на разпоредбата на чл. 35, т. 6 от ЗДДС. Т. е. органите по приходите не са определили данъчната основа по специалния ред, а по реда на материалния закон. В този смисъл директорът на Дирекция „ОДОП“ е посочил, че определянето на данъчната основа за облагане с данък върху доходите за ревизираните периоди е трябвало да се извърши след анализ на критериите, изброени в чл. 122, ал. 2, т. 1-16 от ДОПК. В случая, нито в РД, нито в РА е извършено позоваване и прилагане на реда, разписан във визираните разпоредби на ДОПК. Изложени са аргументи, че в случая дори и формално, не е извършен анализ на относимите обстоятелства по чл. 122, ал. 2, т. 1 – т. 16 от ДОПК, а установените за съответните периоди размери на недостиг на парични средства директно са квалифицирани като облагаем доход по смисъла на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ и спрямо тях е приложена ставката на данъка, предвидена в чл. 48, ал. 1 от същия закон. Направено е заключение, че такъв подход е незаконосъобразен, тъй като при липса на конкретно установен източник на доход, установеното превишение на разходите спрямо доходите за съответните периоди, не може да бъде определяно пряко като облагаем доход, и да бъде облагано по общия ред на ЗДДФЛ, без прилагане на разпоредбите на чл. 122 и следващите от ДОПК.

На следващо място са изложени мотиви, че размерът на установения недостиг на парични средства за първата от ревизираните данъчни години - 2012 г., не е обективно установен, което обстоятелство е намерило отражение и в останалите финансови години. Ответникът е приел, че неправилно органите по приходите не са кредитирали дадените от ревизираното лице писмени обяснения, с които същото е заявило, че към 01.01.2012 г., семейството е разполагало със 70 089,00 лв., което налага извода, че всеки от двамата съпрузи е разполагал с $\frac{1}{2}$ от твърдяната като налична сума в брой. Т.е. към 01.01.2012 г., Д. Д. е разполагала със средства в размер на 35 044,50 лв.

Директора на Дирекция „ОДОП“ е установил и редица грешки при изготвяне на съпоставките по години, в това число и математически.

Приел е, че при изготвяне на съпоставките по години, неправилно не са кредитирани дадените писмени обяснения и декларации от съпруга на Д., в които същият е заявил, че доколкото съпругата му е била ангажирана с отглеждането на децата, той е този, който е осигурявал необходимите средства за издръжка и живот на домакинството. Посочил е, че същото е видно от декларираните от Г. Д. разходи за издръжка и живот, които по години са както следва: за 2012 г. – 80 819,00 лв.; за 2013 г. – 88 488,00 лв.; за 2014 г. – 91 891,00 лв. и за 2015 г. – 245 440,00 лв. Тези разходи са възприети от приходните органи, извършили ревизията на съпруга и не са оспорени.

Ответника е изложил и мотиви, че при извършената съпоставка между имуществото/доходите и разходите на съпруга Г. Д., отразена в РА №Р-22221218004026-091-001/28.08.2019 г., от приходните органи е установено превишение на доходите над разходите на лицето за три от ревизираните периоди, както следва: за 2012 г. – 67 076,00 лв.; за 2013 г. – 322 190,00 лв. и за 2014 г. – 367 714,25 лв. За 2015 г. е установен недостиг на средства в

размер на 12 124,00 лв., но същият произлиза единствено от факта, че за тази данъчна година, Г. Д. е декларирал като разход за издръжка и живот 245 440,00 лв. Така, доколкото Г. Д. е заявил, че средствата, с които се издържа неговото семейство се осигуряват основно от него, и доколкото самите приходни органи не са оспорили притежаването на средствата, описани в приходната част на неговата съпоставката по години и предвид факта, че самите приходни органи са установили горепосочените средства, представляващи превишението на доходите над разходите му, то директорът на Дирекция „ОДОП“ е приел, че недостигът на парични средства у съпругата за процесните години 2012 г., 2014 г. и 2015 г., напълно се компенсират от средствата на съпруга, които са безспорно установени при извършената му ревизия. Изключение прави единствено финансовата 2013 г., за която е посочил, че не следва да се приеме, че съпругът е имал възможността да предостави недостигащите на съпругата му парични средства в брой в размер на 5 178,00 лв., доколкото с Решение №20 от 06.01.2020 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ С. по обжалвания РА №Р-22221218004026-091-001/28.08.2019 г., издаден на Г. Д. е постановено, че същият след извършената му ревизия, дължи средства в размер на 1 256,95 лв., вследствие на установено превишение на осъществените от него разходи спрямо получените доходи, възлизащо на 12 569,00 лв.

В заключение е посочено, че не се установява след преизчисление, да е налице недостиг на парични средства за периодите 2012 г., 2014 г. и 2015 г., за които години получените приходи покриват извършените разходи. За 2013 г., обаче Д. Д. дължи главница в размер на 517,80 лв., доколкото превишението на извършените от нея разходи са по-големи от получените от Д. Д. доходи със сума в размер на 5 178,00 лв.

По отношение на допълнителното данъчно облагане по материалния закон във връзка с установеното, че за всички ревизирани данъчни периоди, 2 физически лица - Искра И.-Ж. и Л. А. са погасявали задълженията на ревизираното лице по кредитните й карти са изложени аргументи, че неправилно тези суми са приети за такива с неустановен характер. В тази връзка ответникът е изложил, че при извършените насрещни проверки и двете физически лица - Искра И.-Ж. и Л. А., писмено са заявили, че средствата, послужили за погасяване на задълженията по кредитните карти на Д. Д., са на самото ревизирано лице. Отчел е факта, че от страна на жалбоподателката, същото писмено е декларирано, че средствата, с които е погасявала банковите си задължения по кредитните й карти, са с произход средства на съпруга й, от осъществяване на неговите бизнес дела чрез дружествата, които същият притежава и управлява. В този смисъл е направено обобщение, че за 2012 г., 2014 г. и 2015 г., Г. Д. безспорно е притежавал средства в големи размери, за част от които не е било налице пречка да е предоставял на съпругата му за погасяване на нейни задължения по кредитните й карти. Ответникът е изложил мотиви, че възприетият от органите по приходите подход при който, получените от ревизираното лице средства от Искра И.-Ж. и Л. А., са квалифицирани като облагаеми доходи по силата на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ „Други облагаеми доходи“, е неправилен и незаконосъобразен.

По отношение на 2013 г. директорът на Дирекция „ОДОП“ е изложил

аргументи, че при доказаната невъзможност на Г. Д. да предостави на съпругата си средства, поради констатирания след ревизия недостиг именно за 2013 г., то следва да се приеме, че средствата, които Д. Д. е предоставяла на Искра И.-Ж. и Л. А. през 2013 г. в общ размер на 21 690,62 лв. са доходи от други източници, които не са били декларирани от Д. Д. и за които лицето дължи данък общ доход. В тази връзка е направено заключение, че на основание чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ, за 2013 г. жалбоподателката дължи данък в размер на 10% от получения недеklarиран доход, а именно сума в размер на 2 169,06 лв.

Така спорният по делото въпрос се свежда до това правилно и законосъобразно ли са определени задълженията на Д. Д. за 2013 г. в общ размер на 2 686,86 лв.

По делото е приета съдебно-счетоводна експертиза, която не е оспорена от страните. Съобразно поставените задачи вещото лице е посочило, че към първоначално декларирани парични средства към 01.01.2012 г. от Д. П. Д. в Декларация по чл.124, ал.3 от ДОПК се добавят и 1/2 от декларирани от съпруга и Г. Т. Д. съгласно Решение №189/04.02.2020 г., и Решение №20/06.01.2020 г. наличните парични средства към 01.01.2012 г. ще са в общ размер 35221,04 лв., в т.ч.: налични парични средства в брой – 35 044,50 лв.; налични парични средства по разплащателна сметка в лева - 107,60 лв.; налични парични средства по разплащателна сметка в евро - 35,25 евро x 1,95583 = 68,94 лв.; налични средства към 01.01.2012 г. – 35 221,04 лв. Така наличните парични средства към 01.01.2013 г. са определени в общ размер на 29 350,08 лв., от които в брой - 28 899,18 лв. и налични парични средства по разплащателна сметка в лева - 450,90 лв.

На следващо в ССЕ е посочено, че ако се приеме, че сумите за обучението на А. Д. през 2012 г. в размер на 2100,00 лв. и през 2013 г. в размер на 1000,00 лв. са предоставени от С. И. Д. и П. Д. Д. разполагаемите средства, постъпленията и разходите ще бъдат, както следва:

За 2012 г.

Налични средства към 01.01.2012 г. - 35 221,04 лв.;

Постъпления - 18 651,85 лв.;

Разходи - 24 522,81 лв.;

Налични средства към 31.12.2012 г. - 29 350,08 лв.

За 2013 г.

Налични средства към 01.01.2013 г. – 29 350,08 лв.

Постъпления – 25 334,62 лв.

Разходи - 29 512,62 лв.

Налични средства към 31.12.2013 г. – 25 172,08 лв.

По отношение на последната поставена задача касаеща изследване на разходите за 2013 г. на Г. Т. Д. от страна вещото лице е посочено, че общият размер на декларираната сума за издръжка и живот в размер на 88 488,00 лв. значително надхвърля общия разход за издръжка на домакинство с две деца под 18 г., който по данни на НСИ - Инфостат възлиза на 18 169 лв. за 2013 г. В този смисъл, както и поради това, че приетата за разход за издръжка и живот сума, декларирана от лицето е 88 488 лв. е направено заключение, че

посочената сума е достатъчна, за да включва сумите 21 690,62 лв., предоставени на Искра И. - Ж. и Л. А. през 2013 г., за да заплатят дължимите суми по кредитните карти и по банковите сметки на съпругата му Д. П. Д., както и сумата от 5 178 лв. за да бъдат предоставени в брой на съпругата си Д. Д..

По искане на жалбоподателя е прието и допълнително заключение на ССЕ, като в началото на периода 01.01.2012 г. е добавена и сума в размер на 3 894 лв., представляваща декларираните от жалбоподателката средства в брой към 01.01.2012 г.

Така след направеното преизчисление е установено следното:

За 2012 г.

Налични средства към 01.01.2012 г. – 39 115,04 лв.;

Постъпления - 18 651,85 лв.;

Разходи - 24 522,81 лв.;

Налични средства към 31.12.2012 г. – 33 244,08 лв.

За 2013 г.

Налични средства към 01.01.2013 г. – 33 244,08 лв.

Постъпления – 25 334,62 лв.

Разходи - 29 512,62 лв.

Налични средства към 31.12.2013 г. – 29 066,08 лв.

По искане на жалбоподателката по делото е разпитана свидетелката Искра И. К.-Ж., която заявява, че познава сем. Д. от 20 години, в приятелски отношения са и си помагат. Сочи, че е дала писмени обяснения пред НАП. Пари са и давани както от жалбоподателката, така и от съпругът и, като същите са внасяни по сметка на Д. за покриване на задължения по кредитна карта, тъй като тя трудно се оправяла с банките. Не си спомня размера на сумите, тъй като всеки път били различни. Твърди, че по нейна информация това са семейни средства. Не е имала договорни отношения с тях. Познава Л. А., за която сочи, че е счетоводител и също е внасяла пари по сметка на жалбоподателката. Знае, защото по телефона са уточнявали кредитната карта и банката.

Съдът кредитира свидетелските показания, като логични и непротиворечиви.

От правна страна:

Жалбата е процесуално допустима като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК, от лице, имащо правен интерес, срещу подлежащ на обжалване административен акт и след като е осъществено обжалването по административен ред съобразно изискванията на чл. 156, ал. 2 ДОПК.

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

Настоящият съдебен състав намира, че атакуваният РА №Р-22221718004025-091-001/28.08.2019 г., е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 119, ал. 2 ДОПК. Оспореният РА е издаден в предвидената форма, съгласно чл. 120 ДОПК, включително разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения.

Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА.

Приобщени са разпечатки от електронни документи, които представляват възпроизведени на хартиен носител електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги (загл. изм. ДВ бр. 85/2017 година), които материализират електронно изявление, подписано при условията на чл. 13 от същия закон. От електронните документи и удостоверяванията към всеки от тях съдът констатира, че разпечатаните документи са идентични с представените в електронна форма и са подписани с квалифициран електронен подпис от лицата, посочени като техни автори. Законът придава значение на подписан документ само на този електронен документ, към който е добавен квалифициран електронен подпис. Когато посочените предпоставки са налице, създаден е подписан електронен документ. Неговата доказателствена сила е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ.

Разгледана по същество съдът приема жалбата за основателна.

В случая с Решение № 189/04.02.2020 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С. спорният РА е отменен в част на установените задължения по ЗДДФЛ за 2012 г., 2014 г. и 2015 г.

Видно от същото решение е, че за 2013 г. на Д. Д. е определено задължение в размер на 517,80 лв., тъй като извършените от нея разходи са по-големи от получените доходи със сума в размер на 5 178,00 лв. Като мотив е посочено, че единствено за 2013 г. съпругът и не е имал възможността да предостави недостигащите на съпругата му парични средства в брой в размер на 5 178,00 лв., доколкото с Решение №20 от 06.01.2020 г. на директора на дирекция ОДОП С. по обжалвания РА №Р-22221218004026-091-001/28.08.2019 г., издаден на Г. Д. е постановено, че същият след извършената му ревизия, дължи средства в размер на 1 256,95 лв., вследствие на установено превишение на осъществените от него разходи спрямо получените доходи, възлизащо на 12 569,00 лв.

Другото определено задължение на Д. за 2013 г. е във връзка със средствата, които са предоставяни на Искра И.-Ж. и Л. А. в общ размер на 21 690,62 лв. за погасяване на задължения по кредитни карти на жалбоподателката. Тези средства са определени като доходи от други източници, които не са били декларирани от Д. Д., в резултат на което е прието, че същата дължи данък общ доход на основание чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ, в размер на 10% от получения недеклариран доход или в размер на 2 169,06 лв. Мотивите на ответника отново са свързани с невъзможността на Г. Д. да предостави на съпругата си средства, поради констатирания след извършената му ревизия недостиг на средства за 2013 г.

В случая видно от гореизложеното е, че за определяне на процесните задължения ответникът се е позовал единствено на установения недостиг на средства на Д. за 2013 г., в резултат на извършената му ревизия.

В този смисъл по делото не е спорно, че с Решение №20 от 06.01.2020 г. на директора на дирекция „ОДОП“ С. по обжалвания РА №Р-22221218004026-091-001/28.08.2019 г., издаден на Г. Д. е постановено, че същият дължи средства в размер на 1 256,95 лв., вследствие на установено

превишение на осъществените от него разходи спрямо получените доходи, възлизащо на 12 569,00 лв.

Установява се обаче, че ответникът не е направил преизчисление на приходите и разходите на жалбоподателката за 2012 г., с оглед приетото от него, а именно, че към 01.01.2012 г., Д. Д. е разполагала със средства в размер на 35 044,50 лв., както и констатираното от него дублиране на разходи. Посоченото безспорно се отразява на останалите финансови години и по-конкретно на спорната 2013 г.

В този смисъл като се вземат предвид приходите признати с РА и разходите приети от ответника следва да се посочи, че при разполагаема сума към 01.01.2012 г. в размер на 35 044,50 лв., приходи в общ размер на 18 651,85 лв. /доходи от трудови правоотношения в размер на 4 067,00 лв. и доходи от други източници – дарения, наследство и др. в размер на 14 584,85 лв./ и разходи в общ размер на 26 622,81 лв. /разходи за издръжка и живото – 4 800 лв., разходи за екскурзии и пътувания – 1 770,96 лв., разходи за платени данъци, осигурителни вноски, такси и др. публични задължения – 1 000,00 лв., разходи за обучение – 4 107,00 лв., здравни и медицински разходи – 360,00 лв. и други разходи – 14 584,85 лв./ в края на периода, а именно към 31.12.2012 г. Д. разполага със средства в брой в размер на 27 073,54 лв.

Така началната разполагаема сума в брой към 01.01.2013 г. е в размер на 27 073,54 лв. Приходите признати с РА за 2013 г. са в общ размер на 25 334,62 лв. /доходи от трудови правоотношения в размер на 3 644 лв. и доходи, подлежащи на облагане с окончателни данъци по реда на ЗКПО/ЗДДФЛ в размер на 21 690,60 лв./ Разходите, приети от ответника са в общ размер на 30 512,62 лв. /разходи за издръжка и живото – 4 800,00 лв., разходи за екскурзии и пътувания – 1 000,00 лв., разходи за платени данъци, осигурителни вноски, такси и др. публични задължения – 1 000,00 лв., разходи за обучение – 1 662,00 лв., здравни и медицински разходи – 360 лв. и други разходи – 21 690,62 лв./ Така в края на периода, а именно 31.12.2013 г. Д. разполага със средства в брой в размер на 21 895,54 лв. т.е не се установява превишение на разходите спрямо приходите, респективно наличие на доходи от други източници, които не са били декларирани, предвид твърденията на ответника.

Освен това видно от представената административна преписка е, че не са обсъдени всички приобщени доказателства.

Така в декларацията подписана от С. Д. и П. Д., същите заявяват, че са се грижили за внучките си А. Д. и Мина Д., както и за дъщеря си Д. Д. с финансова помощ съобразно възможностите си. Конкретно е посочено, че за училището на А. Д. са предоставили следните суми: през 2012 г. - 2 100 лв., през 2013 г. - 1 000 лв., през 2014 г. - 3 000 лв.

В случая направените от страна на жалбоподателката възражения в тази насока и цитираната декларация не са обсъдени и взети предвид нито органите по приходите, нито от директора на дирекция „ОДОП“ С..

Житейски обосновано е родителите на Д. да имат желание и да предоставят част от средствата необходими за обучението на тяхната внучка. В този смисъл съдът приема, че са налице основания разходите за обучение да бъдат намалени със сумите декларирани от С. Д. и П. Д. както за 2012 г., така

и за 2013 г. С оглед на това следва да се има предвид заключението на първата ССЕ, съгласно която след намаляване на разходите за обучение същите се променят, както следва: за 2012 г. в размер на 24 522,81 лв. и за 2013 г. – 29 512,62 лв.

В случая обаче доколкото не се установи превишение на разходите спрямо приходите при включването на разходите за обучение в пълният им размер не е налице необходимост от допълнително изчисляване на крайните разполагаеми суми по периоди.

Пак в този смисъл следва да се има предвид, че при включване в началото на периода 01.01.2012 г. и на сума в размер на 3 894 лв., представляваща декларираните от жалбоподателката средства в брой към 01.01.2012 г. се стига до увеличаване на разполагаемата сума както към 01.01.2012 г. така и към 01.01.2013 г., което отново води до увеличаване на приходите на Д..

Тук следва да се посочи, че съдът не кредитира заключенията на вещото лице в частта, в която са включени и средства по банкови сметки, като част от разполагаемите такива, доколкото релевантни за случая са средствата, с които Д. е разполагала в брой към всеки от периодите.

На следващо място по отношение на възможността на Г. Д. да предостави средства на съпругата си, а именно суми в размер на: за 2012 г. сума в размер на 14 584,85 лв., за 2013 г. сума в размер на 21 690,62 лв., за 2014 г. – 14 250,00 лв. и за 2015 г. – 7 889,96 лв., които средства представляват погасяване на задължения по притежаваните от Д. банкови кредитни карти, извършени от 2 физически лица: Искра И.-Ж. и Л. А. следва да се посочи, че отново не са обсъдени всички доказателства.

В декларация Г. Д. заявява, че за периода 01.01.2012 г. – 31.12.2015 г., в зависимост от необходимостта е предоставял средства на съпругата си, за да покрива свои задължения по кредитни карти, които разходи са били свързани с нейни нужди и разходи за живот и издръжка на домакинството, в това число разходи за децата и дома, разходи за обучение на децата, разноски за пътувания в страната и чужбина. Твърди, че това е сума в общ размер на 60 000 лв., като същата е декларирана от него, като разходи по години във връзка с извършваната му ревизия.

На първо място следва да се посочи, че общият сбор от сумите, послужили за погасяване на задълженията на Д. по кредитни карти за периода 01.01.2012 г. – 31.12.2015 г., е в размер на 58 415,43 лв. т.е налице е потвърждение на декларираното от Д..

На следващо място, доколкото Д. заявява, че средствата, които е предоставял на съпругата си за издръжка на семейството, в това число и за покриване на задълженията и по кредитни карти са декларирани от него във връзка с извършената му ревизия, именно като разходи за издръжка живот може да се приеме, че сумата в размер на 21 690,62 лв. се включва в декларираните от него разходи за издръжка и живот за 2013 г. в общ размер на 88 488,00 лв. Освен това видно от ССЕ е, че декларираната от Д. сума, която не се оспорва от ответника значително надхвърля общия разход за издръжка на домакинство с две деца под 18 г., който по данни на НСИ - Инфостат възлиза на 18 169 лв. за 2013 г. Следва да се има предвид и, че от страна на Д. също са декларирани разходи за издръжка и живот, разходи за екскурзии, разходи

за обучение, които са включени отделно като неин разход, извън декларираните от съпруга и разходи за издръжка и живот, от което следва че жалбоподателката също е покривала нужди на семейството в резултат на своите приходи.

В този смисъл съдът приема, че Г. Д. е имал възможност да предостави сума в общ размер на 21 690,62 лв. на Искра И. - Ж. и Л. А. през 2013 г., за да заплатят дължимите суми по кредитните карти и по банковите сметки на съпругата му Д. Д.. За пълнота следва да се посочи, че същото се отнася и за сумата от 5 178 лв., за която ответникът също твърди, че е невъзможно да бъде предоставена на жалбоподателката от страна на съпруга и.

С оглед гореизложеното може да се направи извод, че с РА незаконосъобразно са определени задължения на Д. на основание чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ, за 2013 г. в размер на 2 169,06 лв.

В случая фактът, че е налице влязъл в сила РА на Г. Д. не обвързва настоящата съдебна инстанция, доколкото същият не се ползва със сила на присъдено нещо, а представлява акт, с които са му установени задължения. Обстоятелството, че същият не е бил обжалван не може да се тълкува и използва във вреда на Д. и не дава основание да се направи извод, че констатациите в него следва да се приемат, без да се направи съвкупна оценка на всички факти и доказателства относими към законосъобразността на процесния РА.

За пълното следва да се посочи, че е налице и друго основание за незаконосъобразност на РА, предвид дадената неправилна квалификация на разликата между направените от ревизираното лице разходи и получените от него приходи като облагаем доход по смисъла на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ. Приходните органи неправилно са обложили разликата между разходи и приходи, които са определени като "доходи от други източници" по смисъла на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ. Цитираната норма регламентира облагаемият доход от други източници и това е брутна 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 чл. 10 ЗДДФЛ са уредени видовете доходи, включително и тези по чл. 35 ЗДДФЛ. Общата годишна данъчната основа съгласно чл. 17 ЗДДФЛ следва да включва годишните данъчни основи за доходите от всички източници. По аргумент от чл. 12, ал. 1 ЗДДФЛ на облагане подлежат доходи, получени през данъчната година, а не разходи. Направените от задълженото лице разходи, когато явно и съществено превишават декларираните получени приходи, се смятат за подлежащ на облагане доход, до доказване на противното, само в случаите по чл. 123, ал. 1, т. 2 от ДОПК на проведена ревизия по особения ред по чл. 122, ал. 1 от ДОПК.

В конкретния случай при ревизията на Д. е изготвено и връчено уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК. В отговор на уведомлението жалбоподателката е представила документи и писмени обяснения, които не са взети предвид при извършване на съпоставката на имуществата, доходите и разходите. В случая обаче от страна на органите по приходите не е извършен анализ на критериите, изброени в чл. 122, ал. 2, т. 1-16 от ДОПК, а установените за

съответните периоди размери на недостиг на парични средства директно са квалифицирани като облагаем доход по смисъла на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ и спрямо тях е приложена ставката на данъка, предвидена в чл. 48, ал. 1 от същия закон. В случая е налице ревизионно производство проведено по общия ред, а не по реда на чл. 122 и сл. от ДОПК. От мотивите на РД е видно, че за процесните периоди е установено превишение на разходите над получените доходи, чрез съпоставка на доходите и имущественото й състояние. Установеният паричен недостиг неправилно е определен като облагаем доход от други източници по чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ. Това обстоятелство е основание по чл. 122, ал. 1, т. 7 от ДОПК за провеждане на ревизията по чл. 122 и сл. и определяне на данъчна основа по чл. 122, ал. 2 от ДОПК, което в случая не е сторено. Особеният ред се прилага за периода, в който са установени обстоятелствата по ал. 1 на чл. 122 от ДОПК. По силата на чл. 123 от ДОПК само в този случай разходите се смятат за подлежащ на облагане доход. Самото несъответствие не се презюмира в материалния закон като доход, подлежащ на облагане. Именно поради това, такова несъответствие не подлежи на облагане по общия ред, а единствено по реда на чл. 122 от ДОПК и то ако са налице предпоставките, визирани в тази хипотеза. В случая не е доказан наличен доход от конкретен източник и на практика с ревизионния акт са обложени разходи, а не доходи на лицето, което е недопустимо по аргумент от чл. 2 от ЗДДФЛ.

С оглед гореизложеното съдът намира, че жалбата на Д. П. Д. е основателна и обжалването срещу оспорения РА следва да бъде уважено.

Жалбоподателката е направила искане на присъждане на направените по делото разноски, което предвид изхода на спора следва да бъде уважено в размер на 940,00 /деветстотин и четиридесет/ лв., от които 10,00 лв., представляващи внесена държавна такса, депозит за вещо лице в общо размер на 400,00 лв. за ССЕ и адвокатско възнаграждение в размер на 530 лв.

Мотивиран така и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София-град, Трето отделение, 17-ти състав:

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на Д. П. Д., ЕГН [ЕГН] Ревизионен акт №Р-22221718004025-091-001/28.08.2019 г., издаден от М. Й. С. – орган, възложил ревизията и С. М. М. - ръководител на ревизията, частично потвърден с Решение № 189/04.02.2020 г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централно управление на Националната агенция за приходите – С. за установени задължения по Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) за 2013 г. в размер на 2 686,86 лв. и лихви в размер на 1 453,53 лв.

ОСЪЖДА „Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при

Централно управление на Национална агенция за приходите да заплати на Д. П. Д., направени по делото разноски в размер на 940,00 /деветстотин и четиридесет/ лв.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ: