



**Върховен
Административен
Съд**

РЕШЕНИЕ

№ 3651

София, 05.04.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

Върховният административен съд на Република България - Осмо отделение, в съдебно заседание на двадесет и втори март две хиляди и двадесет и трета година в състав:

ПРЕДСЕДАТЕЛ: БИСЕРКА ЦАНЕВА

**ЧЛЕНОВЕ: ЕМИЛИЯ ИВАНОВА
ДАРИНА РАЧЕВА**

при секретар	Жозефина Мишева	и с участието
на прокурора	Владимир Йорданов	изслуша докладваното
от съдията	Емилия Иванова	

по административно дело № 7294 / 2022 г.

Производството е по реда на чл.208 и сл. от АПК във връзка с чл.160, ал.7 ДОПК.

Образувано е по касационна жалба подадена от М. Дякова, с адрес: гр. Хасково, ул. , чрез адв. Найденов срещу решение № 455 от 15.07.2022 г. постановено по адм. дело №48 по описа на Административен съд гр. Хасково за 2021 г., в частта с която е отхвърлена жалбата на й срещу ревизионен акт №Р-16001620003674-091-002 от 05.11.2020 г. издаден от органи по приходите при ТД на НАП гр. Пловдив, потвърден с решение №617/10.12.2020 г. на директор на дирекция „ОДОП“ гр. Пловдив, относно допълнително установени задължения по ЗДДФЛ в общ размер на 6 298 лв., от които главница 4 451 лв. и лихви в размер на 1847.25 лв.

Според касатора са налице всички основания за отмяна на постановеното съдебно решение в оспорената част, тъй като е неправилно. Допуснати са нарушения на съдопроизводителните правила и материалния закон. Първоинстанционният съд не е обсъдил изслушаната по делото съдебно-икономическа експертиза и вариантите на установените от вещото лице парични потоци. Изчисленията на съдебния състав са грешни и поради това неправилно е определен размерът на облагаемата основа.

Приел е за недоказано, че лицето е формирало доходи като представител на „Ейвън козметикс България“ ЕООД, но не е указал ясно доказателствената тежест в производството и не е посочил на жалбоподателя за кои факти и обстоятелства не сочи доказателства. Нещо повече представените доказателства за начина на формиране на комисионната и нейния размер за търговски представител каквато е била М. Дякова изобщо не е съобразен при постановяване на решението.

В противоречие с доказателствата по делото и заключението на експертизата съдът е приел, че ревизираното лице е получавало отстъпка за закупуваните продукти и не е получавало комисионна. Прието е, че тези продукти са за лично ползване и за периода 2007-2011 г. посочените суми са отчетени като разходи. От начина по който се осъществява дейността с разпространение продукти на марката е видно, че за лицата които се занимават с тази дейност се формира доход. Недопустимо е този доход да не бъде отчетен при наличие на доказателства в какъв размер е и как е формиран.

Неправилно не е било съобразено и направеното дарение на лицето, като са съобразявани доходите на дарителите. Съгласно справката от НОИ същите са разполагали с възможност да дарят сумата от 16 879.08 лв. Без да обоснове изводите си съдът е приел, че правилно данъчните органи са установили недостиг за 2015 г. в размер на 52 160.51 лв. и дължимият данък по чл.48 ЗДДФЛ е в размер на 4 451 лв. в едно с лихви в размер на 1847.25 лв.

Въз основа на тези съображения се претендира отмяна на съдебното решение и присъждане на разноски за двете съдебни инстанции.

Ответникът - Директор на дирекция „ОДОП“ - Пловдив, в писмена защита приложена по делото моли да бъде отхвърлена подадената касационна жалба. Правилно са възприети основанията за ангажиране отговорността на ревизираното лице по чл.122, ал.1, т.2 и т.7 ДОПК. Не са установени налични на средства, които да покриват констатирания недостиг на лицето.

Моли, решението да бъде оставено в сила и да бъде присъдено в полза на данъчната администрация юрисконсултско възнаграждение.

Върховна административна прокуратура, чрез участвалия по делото прокурор намира, че подадената касационна

жалба е процесуално допустима, но неоснователна. Предлага решението да бъде оставено в сила, като правилно и законосъобразно.

Върховен административен съд, състав на осмо отделение, преценявайки допустимостта на жалбата, правилността на решението във връзка с наведените доводи за наличие на касационни основания и след служебна проверка по чл.218, ал.2 АПК, приема за установено следното:

Касационната жалба е подадена от надлежна страна, в срока по чл.211, ал.1 АПК и срещу съдебен акт, който подлежи на инстанционен контрол, поради което е процесуално допустима.

Разгледана по същество е основателна.

Предмет на обжалване пред Административен съд гр. Хасково е бил ревизионен акт № Р-16001620003674-091-002 от 05.11.2020 г. издаден от органи по приходите при ТД на НАП гр. Пловдив, потвърден с решение № 617 от 10.12.2020 г. относно допълнително установени задължения по ЗДДФЛ, КСО и ЗЗО в общ размер на 12 097.81 лв. и лихви за просрочие в размер на 5430.87 лв.

Прието е от първоинстанционният съд, че при издаване на ревизионния акт не са допуснати съществени нарушения на съдопроизводствените правила, които да са самостоятелно основание за отмяна на акта. При проверка на съответствието му с материалния закон е посочено, че от органите по приходите са установени обстоятелства, които обосновават облагане по реда на чл.122 ДОПК. След анализ на имотното състояние на лицето - доходи, сделки, работа в чужбина и др., е прието че към 01.01.2012 г. е разполагало с 22 409.10 лв., като не е възприето твърдяното начално салдо от ревизираното лице в размер на 55 000 лв.

Като краен резултат по ЗДДФЛ е установено, че е налице паричен недостиг в брой към 31.12.2020 г. от 52 160.51 лв., които представляват парични средства с недоказан произход. Същите са определени като доходи на лицето от трудова дейност през 2015 г., които не са декларирани и върху тях не са платени данъци и осигурителни вноски.

Определена е годишна данъчна основа по чл.17 ЗДДФЛ в размер на 44 514.11 лв. и дължимият данък по чл.48, ал.1 ЗДДФЛ е определен в размер на 4 451.41 лв. главница и лихви в размер на 1847.25 лв. По отношение на така установените задължения съдът е споделил изцяло изводите на органите по приходите за несъответствие между доходи и имуществото на ревизираното лице за 2015 г. Недостигът на парични средства от 52 160.21 лв. през 2015 г. е такъв с неустановен произход, поради което следва да се класифицира като доходи от други източници по смисъла на чл.35, т.6 ЗДДФЛ, придобити от лицето но недекларирани в съответствие с изискванията на материалния закон. Като неоснователни са приети твърденията за наличие на възстановени средства за данък от работата на М. Дякова по време на студентски бригади и не са възприети като доход средствата, които е получавала като разпространител на продукти на „Ейвън козметикс България“ ЕООД. В мотивите на съдебното решение съдът е посочил, че закупените стоки по приложените фактури са за лично ползване, поради което правилно са отнесени като разходи в паричните потоци формирани по време на ревизията.

Споделени са изводите на приходните органи и по отношение твърденията за получени суми като дарения в размер на 16 879.08 лв.

По тези съображения, решаващият състав на АС гр. Хасково е приел, че издаденият ревизионен акт в тази част е законосъобразен и жалбата срещу него е отхвърлена.

По отношение на установените задължения за вноски по КСО и ЗЗО ревизионният акт е приет за незаконосъобразен и жалбата на ревизираното лице е уважена. В мотивите на съдебното решение е прието, че не всеки доход може да бъде приравнен на трудов, поради което и върху него не могат да се дължат вноски по КСО и ЗЗО. Характерът на дохода следва да бъде установен в хода на ревизионното производство. Доказателствената тежест за това установяване е на органите по приходите, тъй като ревизираното лице не може да доказва отрицателни факти. След като не е установено безспорно, че доходите по чл.36, т.6 ЗДДФЛ не са от трудова дейност, то върху тях не могат да бъдат определени вноски по КСО и ЗЗО. Освен на тълкуване на правната норма съдът се е позовал и на решение № 2/2022 г. постановено по тълкувателно дело № 8/2020 г.

Решението в тази не е обжалвано и е влязло в сила.

Предмет на съдебен контрол пред касационната инстанция е частта от решението, с която е отхвърлена жалбата на М. Дякова срещу ревизионен акт №Р-16001620003674-091-002/05.11.2020 г. издаден от органи по приходите при ТД на НАП гр. Пловдив, относно допълнително определени задължения по ЗДДФЛ в общ размер на 6 298 лв., от които главница 4 451 лв. и лихви в размер на 1847.25 лв.

Постановеното решение в обжалваната част е валидно, допустимо, но неправилно.

Основателни са възраженията на касатора, че при произнасянето си съдът е допуснал нарушения на съдопроизводствените правила, които са основание за отмяна на съдебния акт.

Спорът между страните е свързан с наличните суми в началото на ревизирания период и във връзка с това дали е налице превишение на разходите над приходите на лицето. С определение от 12.02.2021 г. съдът е указал на страните доказателствената тежест, но общо и без да формулира конкретно за кои факти и обстоятелства не сочи доказателства. В последствие е приел, че не е доказано закупените от "Ейвън козметикс България" ЕООД да са продадени на трети лица, поради което е формирал извод, че сумите от дейността на М. Дякова като представител на фирмата следва да отнесат като разход.

Съдът е следвало да укаже на основание чл. 171, ал. 5 АПК във връзка с § 2 от ДР на ДОПК на ревизираното лице, че е в негова тежест е да установи наличието реализирането на доходи по несъмнен начин, като подкрепи твърденията си с надлежни доказателства.

Основателни са оплакванията в касационната жалба за липса на мотиви при преценка заключението на съдебно - счетоводната експертиза. Тя е допусната от съда, възпроизведена е в решението, но липсват мотиви защо е кредитиран

вариантът, който подкрепя тезата на органите по приходите. В нарушение на чл.202 от ГПК експертното заключение не е обсъдено заедно с другите доказателства по делото. Допуснатите нарушения при обсъждането на експертното заключение и липсата на указания относно фактите, които следва да докаже ревизираното лице са съществени, тъй като са довели до неизясняване на спора от фактическа страна и по-конкретно размера на доходите на лицето. Съдът изобщо не е изложил мотиви относно предоставеното на М. Дякова дарение от нейните баба и дядо. В експертизата са описани няколко варианта, като в зависимост от възприетите от експерта данни е видно, че дарителите са разполагали със средства извън необходимите им за покриване на разходите за живот.

Вярно е, че съгласно чл. 124, ал. 2 ДОПК доказателствената тежест за установяване на конкретните доходи и оборване фактическите констатации в ревизионния акт, е на ревизираното лице, но при липса на доказателства относно фактите за правилно разрешаване на спорните въпроси съдът дължи указания на страната и освен това следва да изложи мотиви защо кредитира или не приложените доказателства, които да установяват продажба на трети лица.

В конкретния случай по отношение на сумата от 16 879.08 лв. е посочено само „Изцяло се споделят и съображенията на ответника относно възприетата като дарение..“ . Това изявление в съдебния акт не е достатъчно, за да замести излагането на мотиви относно наличието или не на извършено дарение и как това се е отразило на изготвените парични потоци в ревизионното производство.

Допуснатите процесуални нарушения от съда са съществени, тъй като са довели до непопълване на делото с относими доказателства и неизясняване на фактите, имащи отношение за правилното разрешаване на спора.

Решението като неправилно следва да бъде отменено, а делото следва да бъде върнато на същия съд за ново разглеждане от друг съдебен състав.

При новото разглеждане на делото първоинстанционния съд следва изложи мотиви в своя акт, които обосновават крайният му извод. Следва да бъде посочено въз основа на кои факти и обстоятелства приема, че ревизията е правилно проведена по реда на чл. 122 от ДОПК, налице ли са предпоставки за облагане на РЛ по реда на чл. 48 от ЗДДФЛ, правилно ли е определен размера на задълженията. В мотивите на съдебния акт следва да бъде извършен цялостен и подробен анализ на доказателствата по делото, вкл. и се обоснове относно това защо възприема или не вариантите на ССЧЕ.

С оглед изхода на спора, по направеното искане за разноси на основание чл. 226, ал. 3 АПК, следва да се произнесе първоинстанционния съд при новото разглеждане на делото.

Мотивиран така и на основание чл. 222, ал. 2, т. 1, предл. второ от АПК, Върховен административен съд, състав на осмо отделение,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ решение № 455/15.07.2022 г., постановено по адм. дело № 48 по описа на Административен съд гр. Хасково за 2021 г.

ВРЪЩА делото за ново разглеждане от друг състав на същия съд.

Решението е окончателно.

Вярно с оригинала,

секретар:

ПРЕДСЕДАТЕЛ: /п/ БИСЕРКА ЦАНЕВА

ЧЛЕНОВЕ: /п/ ЕМИЛИЯ ИВАНОВА

/п/ ДАРИНА РАЧЕВА