

РЕШЕНИЕ

№ 6893

гр. София, 17.11.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 14 състав, в публично заседание на 17.10.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Пламен Горелски

при участието на секретаря Илияна Янева, като разгледа дело номер **10422** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс.

Образувано е по жалба от Г. П. Т., против РЕВИЗИОНЕН АКТ № Р-22221719007666-091-001/22.06.2021 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – С. и изменен/потвърден от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ – С., с Решение № 1447/17.09.2021 г.

В съдебното производство жалбоподателят е представляван от адвокат Р. К., който: поддържа жалбата; ангажира заключение на съдебносчетоводна експертиза (основно и допълнително - л. 395, л. 415). Претендира разноски за водене на делото, съгласно списък. Допълнително е представил писмена защита.

Ответникът – директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” – С., чрез юрисконсулт оспорва жалбата, като поддържа изложените в решението си мотиви. Желает юрисконсултско възнаграждение и възразява за прекомерен размер на адвокатското възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. – ГРАД, след анализа на доказателствата и на доводите на страните, в резултат на извършената проверка за законосъобразност, съответстваща на изискванията на чл. 160, ал. 2 ДОПК, приема следното.

От фактическа страна.

Процесната ревизия на Г. П. Т. е възложена с валидна и редовно издадена заповед, изменяна и допълвана с други заповеди, досежно срока на ревизията, за определяне задълженията за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от Закона за

данъците върху доходите на физическите лица, за 2013 г., 2014 г., 2015 г. и 2016 г. С изменящите заповеди обхватът на ревизията е разширен, относно установяване задължения за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ, за 2013 г., 2014 г., 2015 г. и 2016 г. По искане на ревизираното лице производството е спряно със заповед от 08.05.2020 г. и впоследствие възобновено на 10.11.2020 г. Ревизиращите органи по приходите установили наличие на обстоятелства, по смисъла на чл. 122, ал. 1, т. 2, т. 7 ДОПК – данни за укрити приходи/доходи; несъответствие между получените доходи и имущественото/финансовото състояние на лицето. Връчено е уведомление по чл. 124, ал. 1 ДОПК, № Р-22221719007666-113-001/30.04.2020 г. и № Р-22221719007666-113-002 05.05.2020 г., че основата за облагането с данък върху доходите на физическите лица ще бъде определена по реда на чл. 122 – 124а ДОПК, както и Уведомления по чл. 17, ал. 1, т. 2 ДОПК, № Р-22221719007666-139-001/30.04.2020 г. и № Р-22221719007666-139-002/05.05.2020 г. Срещу изготвения ревизионен доклад (л. 67 и сл. от делото) не е подадено възражение. С оспорения и предмет на настоящото дело РА № Р-22221719007666-091-001/22.06.2021 г. (л. 62) са определени в тежест на жалбоподателя допълнителни задължения за данък, в общ размер на 31 445,72 лв. и лихви - 16 895, 10 лв., като резултат от несъответствие между стойността на имуществото на задълженото лице, и направените от него разходи и деклариранияте/получени доходи за 2013 г., 2014г., 2015 г. и 2016 г. За тези години Г. Т. не е подавал ГДД по чл. 50 ЗДДФЛ.

След като е изискана информация, ревизираното лице не е посочило (не се е ангажирало) с наличие на конкретна сума в брой, към началната дата на ревизирания период - 01.01.2013 г. Представени са копия на договори за дарение, на обща стойност 60 000 лв., както следва: от 09.04.2012 г., сключен с П. З. Т. (дарител), за 15 000 лв.; от 29.11.2012 г. със същия дарител, за сума от 10 000 лв.; от 29.11.2012 г. с дарител М. В. Г., на 10 000 лв.; от 29.02.2012 г. със същия дарител, на сумата от 12 000 лв.; от 11.01.2012 г. със същия дарител, на сумата от 13 000 лв. Г. Т. е обяснил, че: М. В. Г. е негова баба, а дарените му от нея суми (45 000 лева) са притежавани, във връзка с работата на неговия дядо Г. Д. Г., чрез „Т.“ в Л., за периода 1979 г. – 1981 г., като фелдшер на младежка строителна бригада в [населено място], до [населено място]; „за този период е заработил около 15 000 долара, които после е получил ефективно в брой, поэтапно през следващите 15 – 20 години.“. Ревизиращите органи по приходите са дискредитирали доказателствената стойност на договорите за дарение от бабата М. В. Г., позовавайки се на: извършената, считано от 05 юли 1999 г., със Закона за деноминация на лева деноминация, при което 1 000 стари лева се заменят за 1 нов лев; липсата на твърдения и доказателства за това: дали „около 15 000 долара“ са били именно в такива купюри, как и къде са били съхранявани; липсата на доказателства, че дядото лице Г. Д. Г. действително е работил в [населено място] – Л., респ. е получавал трудово възнаграждение, от което е спестил „около 15 000 долара“. Относно договорите за дарение от П. З. Т. (баща), след справки в информационната система на НАП е установено, че той е получавал само доходи от трудови възнаграждения, в размер „над средната заплата за страната“. Прието е обаче, че щом Г. П. Т. е декларирал да е бил издържан от родителите си, предвид разходите за издръжка и факта, че бащата не е получавал доходи, различни от трудови, не е имал възможност да спести 25 000 лв., които да дари на сина си. Така, за целите на съпоставяне между приходите и разходите ревизиращите са приели начално налични

парични средства в брой, към 01.01.2013 г. – 5 000 лева (РД, таблица на л. 83 от делото). В същата таблица сумата от 5 000 лева е отразена като налична и в края на 2013 г. Решаващият административен орган е преценил този подход като неправилен, поради което с диспозитива на Решение № 1447/17.09.2021 г. е изменил ревизионния акт, намалявайки само размера на данъка върху ГДО за 2013 г. от 4 832, 71 лева, на 4 332, 71 лева, заедно с лихви – 3 143, 10 лева. Последните числа определят стойността на материалния интерес на жалбоподателя да оспори процесния РА.

По данни от Търговския регистър Г. П. Т. е бил прокурист на „Мотоскутер“ ООД - ЕИК[ЕИК] (предишно наименование „Меджик карс“ ЕООД) за периода от 07.12.2006 г., до 25.09.2012 г. Към момента на издаване на процесния РА е съдружник и управител в „Мотоскутер“ ООД, считано от 09.10.2017 г. Не са установени данни за подавани: Уведомления по чл. 62 КТ за сключени трудови договори, съответно за декларации, обр. 1 по Наредба Н-8; ГДД по чл. 50 ЗДДФЛ. Получените доходи са от: продажби на МПС (мотори и скутери). Изследвали са подробно получените доходи, имуществено състояние и направените разходи, като са съобразени наличностите по банкови сметките (началните и крайните салда) за всяка отчетна година и движението по сметките, относно получени доходи и извършени разходи. Изготвени са като част от РД съответните таблици за приходи/разходи. Установени са по години, както следва: наличните парични средства в брой към първи януари на всяка от годините: за 2013 г. – 5 000 лв., за 2014 г. – 5 000 лв., за 2015 г. – 5 000 лв., за 2016 г. – 5 000 лв.; движения на парични средства по банковите сметки: доходи от прехвърляне на имущество: за 2013 г. – 28 510 лв., за 2014 г. – 21 230 лв., за 2015 г. – 4 600 лв., за 2016 г. – 1 700 лв.; други облагаеми доходи: за 2013 г. – нула лева, за 2014 г. – 2 200 лв., за 2015 г. – нула лева, за 2016 г. – нула лева; получени суми по вземания от трети лица – заеми, лизинг и др.: за 2014 г. – 3 597, 09 лв., за 2015 г. – нула лева, за 2016 г. – нула лева; доходи, подлежащи на облагане с окончателни данъци, по реда на ЗКПО/ЗДДФЛ: за 2013 г. – 2 603, 61 лв., за 2014 г. – 834, 61 лв., за 2015 г. – 255, 82 лв., за 2016 г. – 244, 75 лв.; други източници на средства – дарения, наследство и др.: за 2013 г. – 600 лв., за 2014 г. – 3 194, 83 лв., за 2015 г. – нула лева, за 2016 г. – нула лева; получени суми по вземания от трети лица – заеми, лизинги и др.: за 2013 г. – 1 350 лв., за 2015 г. – 10 727, 06 лв., за 2016 г. – 10 124, 82 лв.; получени парични заеми: за 2013 г. – 4 200 лв., за 2014 г. – 25 642, 49 лв., за 2015 г. – 1 020, 41 лв., за 2016 г. – 0,00 лв.; комунални разходи по фактури от доставчици: за 2013 г. – 38, 40 лв., за 2014 г. – 259, 36 лв., за 2015 г. – 1 134, 28 лв., за 2016 г. – 564, 44 лв.; предоставени парични заеми: за 2015 г. – 10 727, 06 лв., за 2016 г. – 10 124, 82 лв.; разходи за придобиване на недвижимо имущество: за 2015 г. – 123 129, 24 лв., за 2016 г. – 0,00 лв.; разходи за придобиване и ремонт на превозни средства: за 2013 г. – 38 981,37 лв., за 2014 г. – 21 964,77 лв., за 2016 г. – 0,00 лв.; платени суми по задължения към трети лица: за 2013 г. – 1 511, 17 лв., за 2014 г. – 226, 45 лв., за 2015 г. – 1 430, 65 лв., за 2016 г. – 416, 52 лв.; разходи за екскурзии, пътувания и др.: за 2014 г. – 826, 47 лв., за 2016 г. – 180, 27 лв.; други разходи: за 2013 г. – 3 719,35 лв., за 2014 г. – 19 316, 78 лв., за 2015 г. – 28 088 лв., за 2016 г. – 10 045, 14 лв. Направен е извод, че за всички ревизирани години има несъответствие между получените доходи и извършените разходи, като е установен недостиг, както следва: за 2013 г. – 48 327, 14 лв., за 2014 г. – 55 124 лв., за 2015 г. – 106 079, 95 лв. и за 2016 г. – 104 926, 13 лв.

Въз основа на резултатите, предвид декларираното от лицето и направените от ревизиращия екип заключения, по реда на чл. 48 ЗДДФЛ с РА е определена данъчна

основа в посочените размери и са установени задължения за данък върху доходите на физическите лица: за 2013 г. – 4 832, 71 лв., за 2014 г. – 5 512, 40 лв., за 2015 г. – 10 608 лв. и за 2016 г. – 10 492, 61 лв. Начислени са и съответните лихви, в общ размер на 16 895, 10 лв.

От правна страна:

Жалбата е процесуално допустима за разглеждане, макар да е посочено, че се обжалват определени с ревизионния акт задължения и за 2012 г. Периодът на ревизията обаче, е от 01.01.2013 г., до 31.12.2016 г.

Спорът по делото основно е правен и изисква оценяване доказателствената стойност на твърденията на оспорващия (описаните по – горе договори за дарение, на обща стойност 60 000 лева), на ангажираните от него писмени доказателства и на счетоводна експертиза от една страна и от друга – преценяване на оспорвания ревизионен акт, от гледна точка правилно прилагане на относимите за случая материалноправни норми на ЗДДФЛ, както и на процесуалните правила по ДОПК. Жалбоподателят счита, че: т. нар. „паричен поток“ е определен неправилно; ревизионният е постановен след неизяснена фактическа обстановка, понеже не са извършени проверки на лицата, за които се твърди да са предоставили парични средства по формата на заеми и дарения; неправилно е приложен материалният закон. Писмената защита на адвоката – пълномощник също е концентрирана върху тези договори. Твърдението за неизвършени насрещни проверки е некоректно, понеже в РД подробно са описани действията на ревизиращите органи в тази насока.

Доказателства, които да подкрепят защитните доводи по отношение договорите за дарение, на обща стойност 60 000 лева, съответно да компрометират направените в ревизионния доклад и в акта изводи, не са ангажирани.

Семейният статус на Г. Т. е неженен. По инициатива на жалбоподателя и по зададени от него въпроси е допусната от Съда съдебносчетоводна експертиза, чиито заключения (основно и допълнително) са приети без оспорване. Вещото лице е приело начално салдо към 01.01.2013 г. – 60 000 лева – сумите по договорите за дарение от бащата и от бабата на жалбоподателя. В резултат е описало други резултати, различни от установените с РД и РА, а именно: липса на основание за облагане, за 2013 г.; за 2016 г. парични средства в края на периода – 214 532, 73 лева 926, 13 лева; превишение на разходите, над приходите – 94 926, 13 лева, вместо приетото с РА – 104 926, 13 лева; дължимият данък е 9 492, 61 лева, вместо определеният с РА – 10 492, 61 лева.

Каза се вече, че за процесните периоди данъчните задължения на Г. Т. са определени с ревизионния акт по аналогия, като е приложен процесуалният ред на чл.чл. 122 и сл. ДОПК. Издателите на акта са дефинирали конкретно (л. 76 от делото - гръб), че за процесните периоди основата за облагане с данък, по реда на ЗДДФЛ се определя при наличие на обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, т. 7 ДОПК.

Прилагането на процесуалния ред по чл.чл. 122 - 124 ДОПК е поставено в зависимост от субективната преценка на органите по приходите, което означава, че те разполагат с оперативна самостоятелност, спазвайки реда по чл. 124 ДОПК, съобразявайки условията на чл. 122, ал. 2 и на чл. 123 от същия кодекс, да се възползват от презумпцията, регламентирана с последната разпоредба. Касае се за възможност да бъде извършено облагане, с оглед изискванията на ЗДДФЛ (за процесния случай.), след преценка за наличие на обстоятелствата, изброени в ал. 1 на чл. 122. При ревизия по аналогия презумпциите и предположенията за определяне размерите на укрити

доходи/приходи следва да бъдат използвани само тогава, когато за анализирането на посочените в ал. 2 на чл. 122 ДОПК обстоятелства не са налице каквито и да било обективни данни, но в същото време бъде установено, че: „получените от лицето приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране на стопанската му дейност не съответстват на имущественото и финансовото му състояние за ревизирания период“ – т. 7. За обезпечаването на възможността за данъчно облагане по аналогия създадените специални процесуални правила целят да бъде преодоляна фактическата невъзможност за обективно (въз основа на писмени доказателства) установяване на данъчни задължения. В тежест на ревизиращите органи по приходите е да установят в хода на ревизията обективното наличие на особен случай, да обосноват този извод и да го подкрепят със съответните доказателства, приемайки, че е оправдано да се премине към установяване на задължения за облагане с данък по специалния ред (по аналогия). Съдът приема, че към момента, в който са преценили да извършат ревизията при особен случай ревизиращите органи са разполагали с материалноправното основание на чл. 122, ал. 1, т. 7 ДОПК, да определят задълженията на Г. П. Т., за данък върху доходите на физическите лица, по аналогия. Според чл. 123, ал. 1 ДОПК, „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 явно 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“. За да се ползват от тази презумпция, както и от презумпцията по чл. 124, ал. 2 ДОПК органите, извършващи ревизия по аналогия, дължат да установят и докажат твърденията си по несъмнен и безспорен начин. По отношение процесния ревизионен акт това е направено убедително. Становището си, че в този смисъл ревизионният акт е обоснован и законосъобразен, Съдът обвързва със следните аргументи.

Ангажирайки се да твърдят и поддържат, че декларираните и/или получените приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране на стопанската дейност на ревизираното лице не съответстват на имущественото и финансовото му състояние за ревизирания период (чл. 122, ал. 1, т. 7 ДОПК), приходните органи, извършващи ревизията имат задължение да установят и докажат обстоятелствата, които са елемент от фактическия състав на цитираните норми. Такова доказване задължително предполага анализ на имущественото и финансовото състояние на ревизираното лице, резултатите от който да сочат на обоснован извод, че е получил повече от декларираните приходи/доходи, но съответно не ги е декларирал. При това, дължат да изследват: трудовата (професионална) дейност на физическото лице; източниците му на доходи и на финансиране; разходите за издръжка, вкл. дали той е понасял тежестта за такива разходи, и за други лица. В процесния случай, според Съда е бил изготвен по време на ревизията обективен анализ на имущественото и финансовото състояние на

жалбоподателя. Поради това, твърденията за несъответствие между имущественото му състояние и легално декларираните доходи/приходи се явяват обосновани и следва да бъде приложена презумпцията, по смисъла на чл. 123, ал. 1, т.т. 1, 2 ДОПК. След като органите по приходите са направили фактически констатации, защитните твърдения на жалбоподателя, по аргумент от ал. 2 на чл. 124 ДОПК подлежат на доказване от негова страна. Приложеният от ревизиращите органи подход, относно изследването и доказването на основните, релевантни обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 7, вр. чл. 123, ал. 1 ДОПК изцяло съответства на общите правни принципи за обективност, законност и защита на легитимните правни очаквания. Ревизиращите са изяснили обективно и пълно фактическите обстоятелства, свързани с твърденията за произхода на паричните средства, като са проверили противопоставените им от жалбоподателя защитни тези, указвайки му представяне на подкрепящи основните твърдения доказателства. Обосновани и логични са изводите на ревизиращите органи при определяне на началното салдо (налични в брой парични средства) към 01.01.2013 г., въз основа на което са извършени следващите изчисления, отразени в таблиците към РД. Правилно са дискредитирани твърденията на лицето за получени по описаните договори за дарение суми, в общ размер на 60 000 лева. В тази връзка Съдът не кредитира експертното заключение, понеже (както вече се каза) вещото лице е направило изчисления в хипотезата, подкрепяща твърдението за получени като дар 60 000 лева. Според защитните обяснение на жалбоподателя сумите (45 000 лева), които бабата М. В. Г. му дарила са били спестени (15 000 долара) от неговия дядо, през периода 1979 г. – 1981 г. от трудов възнаграждение като фелдшер в [населено място], до [населено място] – Л., но тези долари (вероятно U.) дядото бил получил „*ефективно в брой, поетапно през следващите 15 – 20 години.*“. Логически това предполага „15-20 години“ да се броят, считано от 1979 г. и до 1999 г., най – късно. Твърдението за спестявани парични средства по принцип не изглежда невероятно от житейска гледна точка, макар да не е подкрепено с каквито и да било преки и/или косвени доказателства, като например: договор, по силата на който Г. Г. е работил в Л., в който вероятно е отразен и размер на уговорено трудово възнаграждение; начин на съхраняване на доларите; начина, по който държателят на 15 000 долара е преодолял негативния ефект от деноминацията на лева, по отношение на получените преди 1999 г. парични средства. Кратък сравнителен анализ на съотношението U./BGN по информация, публично достъпна на сайта на БНБ сочи например, че: за периода 01.01.1991 г. до 31.12.1991 г. най-ниската стойност на лева е била 14, 737 за един долар, а най-високата (за кратък период) – 28 лева за едни долар; през 1999 г. един лев се е разменял средно за 1, 88 долара. Елементарните изчисления сочат, че е било практически невъзможно бабата М. В. Г. да е притежавала на 11.01.2012 г., 04.02.2012 г. и на 29.02.2012 г. съответно 13 000 лева, 20 000 лева и 12 000 лева (общо 45 000 лева), които да са придобити от нея в резултат от обмяна на валутата 15 000 щатски долара.

Друго обяснение за наличие на паричните суми, отразени в договорите за дарение (л.л. 130-131 от делото) не е дадено. Недоказано остана и твърдението жалбоподателят да е получил като дарение от своя баща общо 25 000 лева. Това твърдение е дискредитирано от обективно установените констатации за размера на получаваните през периода 2012 г. от бащата П. З. Т. трудови възнаграждения, чиито размер, предвид и необходимите разходи за издръжка не е бил достатъчен за трупане на спестявания. Договорите за дарение, които са представени от жалбоподателя Г. Т. представляват частни документи (чл. 180 ГПК), но не разполагат с достоверна дата, по смисъл на чл. 181, ал. 1 ГПК, следователно нямат доказателствена стойност, понеже и не кореспондират с каквито и да било други преки и/или косвени доказателства.

В обобщение на изложеното по – горе Съдът приема, че издателите на акта и ревизиращият екип са се справили успешно със задължението си за обективно и всестранно изясняване на релевантните факти и обстоятелства, в резултат на което е издаден ревизионен акт, несъответстващ на изискванията за материална законосъобразност и процесуална обосновааност, понеже правилно са структурирани т. нар. „парични потоци“ за съответните години, респ. – правилно са определени размерите на дължите за период 2013 г. – 2016 г., с уточнението, че решаващият административен орган е изменил с дизпозитива на Решение № 1447/17.09.2021 г. ревизионния акт, намалявайки само размера на данъка върху ГДО за 2013 г. от 4 832, 71 лева, на **4 332, 71 лева**, заедно с лихви – **3 143, 10 лева**.

Оспореният Ревизионен акт № Р-22221719007666-091-001/22.06.2021 г. е издаден от материалнокомпетентни органи по приходите. Актът е законосъобразен и необоснован, защото са доказани обстоятелства, по смисъла на чл. 122, ал. 1, т. 7, вр. чл. 123, ал. 1 ДОПК, респ. – наличието на такива основания е подкрепено с доказателства, даващи основания за подходящо облагане на ревизираното лице, при особен случай.

Този изход на съдебния спор определя като основателна претенцията на ответника за юрисконсултско възнаграждение, което Съдът, на основание чл. 161, ал. 1, изр. трето ДОПК, вр. чл. 8, ал. 1, вр. чл. 7, ал. 2, т. 2 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения определя в размер на 1 047 лева.

Водим от изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 и ал. 2, чл. 161, ал. 1, изр. трето ДОПК, Административен съд София - град, 14^{ти} състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ оспорването по жалбата от Г. П. Т., против РЕВИЗИОНЕН АКТ № Р-22221719007666-091-001/22.06.2021 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – С., изменен/потвърден от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ – С., с Решение № 1447/17.09.2021 г., относно данъка върху годишната данъчна основа по чл. 17 ЗДДФЛ за 2013 г.,

2014 г., 2015 г., 2016 г., в общ размер на 47 478, 10 лева (30 945, 72 лв. главници и 16 532, 38 лв. лихви).

ОСЪЖДА Г. П. Т. – ЕГН: [ЕГН] да заплати на Национална агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение, в размер на 1 047, 60 лв. (хиляда и четиридесет и седем лева).

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14 - дневен срок от съобщаването.

СЪДИЯ: