

РЕШЕНИЕ

№ 4233

гр. София, 28.09.2011 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 15 състав, в
публично заседание на 01.09.2011 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Полина Якимова

при участието на секретаря Ина Андонова и при участието на прокурора Георгиев, като разгледа дело номер **1914** по описа за **2011** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Р. Х. С. от [населено място], [улица], вх. В, ет. 2, ап. № 3 не е доволна от ревизионен акт № / 25.10.2010 г., издаден от Е. Н., главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С., мълчаливо потвърден от Директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – С. при ЦУ на НАП, с който за периода 2005 г. – 2008 г. спрямо жалбоподателката са установени задължения за данък върху доходите на физическите лица заедно с лихви за просрочие.

В оспорването са въведени оплаквания, че РД е връчен на ревизираното лице /РЛ/ без приложенията към него – пропуск, който не е отстранен и при съобщаването на РА. Поддържа се, че спрямо С. са проведени едновременно две производства по ДОПК с еднакъв предмет и обхват, резултатите от едното от които са обективирани в протокол от 12.02.2010 г., съставен от приходни органи в ТД на НАП В. Т., офис Г.. По този начин оспорващата е поставена в невъзможност да реализира правата си на проверяван/ревизиран субект. Освен това втората по време ЗВР е връчена заедно с РА. Част от констатациите на екипа се основават на данните от протокол КД 73 № 178563/ 20.04.2010 г. и протокол КД 73 178575/ 20.04.2010 г., съставени в последния ден на ревизията. От съдържанието на първия от тях не ставало ясно какви документи са присъединени от данъчното досие на С.. Според подателя на жалбата публикациите в ежегодното издание „Бюджети на домакинства” на НСИ не са доказателствено средство в ревизионното производство, още повече, че не са приложени към РД. Не е

изяснен характерът и съставът на домакинството на С.. Възражава се и срещу разходите за задгранични пътувания, формирани без да се вземе предвид, че част от тях са с цел екскурзия, ползвани са услугите на туроператорски агенции, предлагащи промоционални цени. Оспорва се включването в паричния поток за 2006 г. на разходи за задгранични пътувания в размер на 17 800 лв, установени съгласно банкови извлечения за теглени суми от автоматични устройства /банкомати/ в чужбина. Това обстоятелство само по себе си не обуславя извод, че сумите са изразходвани само за престоя в съответната страна, и то в пълен размер.

Не се основавал на конкретни и обективни данни изводът на ревизиращия екип, че началното салдо на ревизираното лице /РЛ/ за спорния период е нулево. С. изпитвала съмнения, че производството ще протече тенденциозно и се въздържала да сочи доказателства. В тази връзка подчертава, че констатациите в РД механично възпроизвеждат доказателства, събрани в предходно производство, без да са предприети самостоятелни процесуални действия. Мотивирана от тези съображения, оспорващата представя насрещни доказателства едва пред съда – РКО относно отпуснати служебни аванси, считани впоследствие за заем от търговско дружество, чийто управител е С.. Поддържа, че към началото на 2005 година тя е разполагала с парични средства в размер на 1 315 000 лв.

Твърди се в оспорването, че изводът, че през данъчната 2008 година жалбоподателката е направила разходи по отпуснати на П. Д. и Х. С. заеми в общ размер на 1 200 000 лв, е формиран при непълнота на доказателствата; че паричните суми произхождат от служебните аванси, отпуснати на жалбоподателката от управителя на [фирма], поради което не представляват облагаем доход и не следва да намират отражение във входящия паричен поток. Към жалбата, по която е образувано делото, са приложени и 2 разписки, удостоверяващи връщането на заетите суми от страна на двамата заематели.

Друго необосновано действие на екипа било включването в изходящия паричен поток за 2005 г. на сумата 2 500 лв, който представлявал внесен уставен капитал в [фирма], тъй като членството в цитирания търговски субект не е формирано чрез внасяне на уставен капитал. Съгласно договор за покупко – продажба на дружествени дялове от 11.08.2005 г. жалбоподателката е заплатила 250 лв за придобиване на 50 % от капитала на дружеството.

Анализът на банкови извлечения за 2007 г. показал, че от РЛ са получени сумите 6994,02 лв от физически лица и 8 000 лв от юридически лица, но поради неизяснения им произход не формират входящ паричен поток – подход, който показва различното третиране на едни и същи факти в зависимост от фискалния интерес. Докато всички тегления от сметките на РЛ се приемат за разходи, не всички постъпления се ценят като приходи.

Искането до съда е за отмяна на акта.

Ответникът, директорът на Дирекция „ОУИ” – С., чрез представител по пълномощие, моли жалбата да бъде отхвърлена и претендира юрисконсултско възнаграждение. Заключение за нейната неоснователност дава и представителят на прокуратурата.

От фактическа страна се установява:

Със заповед № 908341/ 18.12.2009 г., издадена от М. Р., началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” в ТД на НАП С. град, е възложено извършване на ревизия на жалбоподателката с обхват задълженията по чл. 35 от ЗОДФЛ /отм./ за периода от 01.01.2004 г. до 31.12.2006 г. и по чл. 48 от ЗДДФЛ за данъчни периоди 2007г. и 2008 г. при срок за осъществяването ѝ 3 месеца. Компетентността на издателя на ЗВР

произтича от заповед № РД 01 131/ 22.03.2007 г. и № РД 01 6/ 04.01.2010 г. на директора на ТД на НАП С.. В ЗВР не са отразени годината на връчване и съобщавания документ, но предвид датата на издаване на ЗВР № 908341 и при данните, че ревизионната преписка, включително с жалбата по реда на чл. 152 ДОПК е постъпила в Дирекция „ОУИ” С. на 07.01.2011 г. /писмо на л. 62 от делото/, съдът приема, че тя е връчена на С. на 20.01.2010 г.

Със ЗВР № 1000322/ 27.01.2010 г., издадена от М. Р., заемаща цитираната по – горе длъжност, връчена на РЛ на 15.12.2010 г. срокът е продължен до 20.04.2010 г., а от обхвата на ревизирия период е изключена данъчната 2004 година.

Съставен е РД № 1000322/ 04.05.2010 г., съдържащ и следните констатации. Спрямо Р. С. е извършена ревизия с обхват ЗОДФЛ /отм./ за 2004 г., приключила с РА, с който не са допълнително установени задължения за данъци. Жалбоподателката е неомъжена и за ревизирия период има две деца. Представляващ е на поименно посочени търговски дружества, в част от които е и съдружник.

На 21.01.2010 г. на оспорващата е връчено ИПДПОЗЛ изх. № 10 94 17 12 от същата дата, във връзка с което С. депозирала обяснения в следната насока: от 13.10.2008 г. стажува при адвокати П. М. и Р. Н. като адвокатски сътрудник; от 10.09.2004 г. до 31.05.2006 г. е младши одитор в [фирма]; от 23.05.2008 г. до 06.05.2009 г. получава обезщетения по реда на КСО. Назовава 13 търговски дружества, в които има управленско, дялово или акционерно участие и пояснява, че данните за датите, начините и стойностите на придобиване на дружествените участия са достъпни в Търговския регистър.

През ревизирия период придобива собственост върху недвижим имот апартамент в [населено място] по силата на дарение от роднини, който е продала впоследствие за сумата 200 000 лв. По отношение на тази сума ревизирият екип приема, че формира входящ паричен поток.

През 2005 г. и 2006 г. чрез инвестиционен посредник [фирма] - [населено място] на С. са изплатени дивиденди, суми от продажба на акции и емисии права от борсови сделки с акции на публични дружества общо в размер на 21 514,67 лв. Жалбоподателката сочи пред екипа, че физическите лица нямат задължение да водят счетоводство и да съхраняват архив; че не разполага с извлечения, въз основа на които да предостави данни за банковите сметки, наличностите и крайните салда за всяка година. Декларира, че не притежава движими ценности, благородни метали и произведения на изкуството; дялове и акции в задгранични дружества, място на стопанска дейност и недвижимата собственост в чужбина; не е получавала доходи от извършване на услуги с личен труд, отдаване на имущество под наем, упражняване на свободна професия, занаятчийство, селско стопанство, издръжка и помощи; не притежава МПС; Провеждала е задгранични пътувания през ревизирия период, но не е в състояние да представи информация за дати на напускане и завръщане в страната.

По отношение на ИПДПОЗЛ в частта относно притежавани банкови сметки и парични средства в банки, включително предоставени на доверително управление в лв и валута – наличност в начало, движение през годината и наличност в края на всяка година ревизирият екип приема, че по този пункт от ИПДПОЗЛ от страна на РЛ не са представени писмени обяснения, макар същите да са изискани по реда на ДОПК. Аналогични изводи са формирани и досежно частите от ИПДПОЗЛ, касаещи притежавани парични средства в брой /вкл. предоставени за доверително управление; относно получените заеми/ кредити – вид, кредитор заемодател, дата на получаване,

размер и дата на направените погасителни вноски.

За установяване притежаваните банкови сметки на С. са изискани данни от всички банки в страната; извършени са проверки дали тя притежава плавателни съдове и недвижимости; брой и периоди на напускания и влизания в страната; регистрирани МПС; мобилни телефонни постове.

Предприети са действия по приобщаване на доказателства от досието на задълженото лице, обективирани в протокол № 178563/ 20.04.2010 г. Видно от съдържанието му, в него липсва обозначаване кои данни от досието на С. са присъединени към материалите по ревизията.

В преписката са приложени решение за разкриване на банкова тайна; данни за движенията и наличностите по открити и закрити банкови сметки в лева и валута; относно изплащани възнаграждения от страна на дружествата, в които С. участва като съдружник или управител; данни относно изплащани обезщетения по реда на КСО; Постъпила е справка от 11.09.2009 г. на ОДМВР Г. относно задграничните пътувания на С.. В придружително писмо от 23.09.2009 г. Във връзка с пътуванията си извън страната – дестинации, размер на разходите, които е направила за тази цел, РЛ пояснява, че при пътувания в държавите членки на ЕС не се поставят щемпели в задграничния паспорт с дата и място на напускане на страната, поради което не може да представи изисканите данни. В обяснения вх. № 8781/ 15.10.2009 г. до ТД на НАП Г., въз основа на ИПДПОЗЛ № 8781/ 02.10.2009 г. С. посочила, че не води регистър, в който да отразява и систематизира целта на всяко напускане на страната, размера на направените разходи, документите, които ги доказват и за чия сметка са и не разполага с обективна възможност да представи точна информация в тази връзка; трудовоправните й отношения са известни на НАП поради изискването за регистрация на трудовите договори; физическите лица не са длъжни да водят счетоводство и да съхраняват документация; не притежава систематизирани данни, които да й позволяват да попълни точно всички пунктове на декларацията на свързани лица. Данни в тази насока са налични в ТР и ЕСГРАОН.

За изясняване произхода на паричните средства, предоставени от Р. С. на [фирма] по нот. акт № 9/ 21.01.2005 г. и договор за кредит от 18.11.2004 г., както и паричната наличност лицето към 01.01.2005 г. и по повод на ИПДПОЗЛ от 04.11.2009 г., с писмо от 13.11.2009 г. С. сочи, че формулираните искания са без относимост към данъчното й облагане за проверявания период. ЗДДФЛ изчерпателно установява източниците на облагаеми доходи. Законът не визиращ договорите за заем, а предоставянето и получаването на парични заеми са ирелевантни към формирането на данъчната основа. Настоява, че не води счетоводна отчетност и не разполага с данни за паричната си наличност към 01.01.2005 г.

В преписката са приложени РИП за установяване на факти и обстоятелства № 901677/ 04.09.2009 г.; РИП 901857/ 01.10.2009 г.; РИП № 902036/ 30.10.2009 г.; РИП № 902238/ 01.12.2009 г.; РИП № 902396/ 28.12.2009г. и РИП № 1000666/ 26.01.2010 г. на началник отдел дирекция „Контрол” на ТД на НАП В. Т.. На 12.02.2010 г. органи по приходите при ТД на НАП В. Т., офис Г. съставили протокол 1000666 за резултатите от извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства относно произхода на средствата и съпоставимостта на придобитите от задълженото лице имоти за периода 2005г. - 2008 г.

С протокол № 178575/ 20.04.2010 г. са приобщени доказателства, събрани в рамките на висящо ревизионно производство спрямо [фирма], чийто представляващ е С. –

договор за заем, сключен на 04.08.2008 г. между Р. С. заеодател и П. Х. Д., заемател, по силата на който заеодателят предоставя в собственост на заемателя сумата 600 000 лв срещу задължението същата да бъде върната в брой на 04.08.2010 г. Съставена е разписка от 04.08.2008 г. за предоставянето/ получаването на сумата. На същата дата е сключен договор със същия предмет и съдържание, но с П. Х. Д., приложена е и разписката за получена в брой сума 600 000 лв.

Преписката са налични данни относно продажбено правоотношение между [фирма], представлявано от Р. С. и [фирма] относно апартамент № 3, [населено място], [улица] за 75 057,70 лв и за сключване на договор /от 21.01.2005 г./ във формата на нотариален акт за учредяване на договорна ипотека, както и данни, че Р. С. е предоставила на [фирма] с договор за кредит от 18.11.2004 г. безлихвен кредит в размер на 500 000 лв с краен срок за връщане 18.11.2007 г. за обезпечаване на който се учредява договорна ипотека върху имота

Приходните органи посочили, че основата за облагане с данък върху доходите на физическите лица се определя, като се вземат предвид следните данни: вид и характер на фактически получените доходи, разходвани парични средства, движение и остатъци по банковите сметки, официални документи с достоверни данни, както и обичаен размер на разходите за живот, издръжка и лечение.

За 2005 г. е прието, че входящ паричен поток се формира от доходите от трудови правоотношения в размер на 2731,56 лв; продажба на дружествени дялове в размер на 880 лв; продажба на емисионни права и от дивиденди на [фирма] в размер на 1246,56 лв; изтеглени на каса от П. И. Б. АД 4000 евро.

Размерът на разходите за периода, формиращи изходящ паричен поток, е определен въз основа на разходите за издръжка на живот по данни от НСИ за 2005 г., към които е прибавена 1/ 2 от разходите за издръжка на С. за детето Б. Б. П., родено през 2002 г. От сбора на двете суми е приспадналата сума за разходите за отопление, електричество, телефон и вода по данни от НСИ; прибавени са и разходи за пътувания в чужбина съгласно банкови извлечения; внесен уставен капитал в [фирма] /2500 лв/, внесен уставен капитал във [фирма] в размер на 2500 лв; внесени на каса в ПИБ АД 2000 евро; разходи за телефон /4615,50 лв/

Посочено е в РД, че след съпоставка на имущественото и финансово състояние на РЛ с получените и декларираните доходи се установява несъответствие между приходите и извършените разходи към определена дата. Констатираните отрицателни стойности са на база хронологично проследяване на движението на парични средства /паричен поток/, чието начално салдо е възприето като нулево. Анализът на същия показал недостиг на парични средства в размер на 10 483,39 лв или декларираните разходи надвишават получените от проверяваното лице приходи. По този начин годишната данъчна основа по ЗОДФЛ /отм./ се променя от 2731,56 лв на 13 214,95 лв, и се определя дължим данък 2631,59 лв, от който за донасяне 2421,28 лв и съответните лихви.

За 2006 г. входящият паричен поток се формира от доходите от трудови правоотношения /2588,58 лв/; продажба на дружествени дялове /5000 лв/, получени суми от борсови сделки, продажба на акции и права в размер на 20 261,11 лв. Посочено е, че за периода от С. са получени суми в размер на 2005,97 лв, установени при анализ на банковите извлечения, но поради неизясненото си предназначение не формират входящ паричен поток. Прието е, че разходите за издръжка на живот за 1 лице за 2006 г. по данни на НСИ са 2235 лв, към които се прибавя половината от сумата предвид

обстоятелството, че С. има едно непълнолетно дете. От формираната сума за разходи за издръжка на живот са приспаднати суми за телефон, вода, електроенергия, парно отопление съгласно НСИ; прибавени са и разходи за пътувания в чужбина съгласно банковите извлечения 17 800 лв /9101,31 евро/; внесени на каса в ПИБ АД – 2000 евро и 3000 евро; разходи за телефон 4194,57 лв. За начално салдо на паричния поток е приета сумата 1393,43 лв. Хронологичното проследяване на движението на паричните средства показало недостиг на парични средства в размер на 7043,91 лв, обуславящ промяна на годишната данъчна основа от 2588,58 лв на 9632,49 лв, респ. на дължимия данък – 1675,80 лв.

За 2007 г. е установен доход от трудови правоотношения в размер на 417,18 лв и от продажба на недвижимост /нот. акт № 108/ 2007 г./ представляващ необлагаем доход – чл. 13, ал. 1, т. 26 ЗДДФЛ. Изложено е в РД, че неизясненият произход на получените суми 6994,02 лв от физически лица и 8000 лв от юридически не позволява включването им във входящия паричен поток. Прието е, че разходите за издръжка на живот за 1 лице за 2007г. по данни на НСИ са 2717 лв, към които се прибавя половината от сумата предвид обстоятелството, че С. има едно непълнолетно дете. От формираната сума за разходи за издръжка на живот са приспаднати суми за телефон, вода, електроенергия, парно отопление съгласно НСИ; прибавени са и разходи за телефон в размер на 6392,05 лв; внос на каса в банка 49 867,49 лв и разходи за пътувания в чужбина в размер на 14 700,78 лв. Посочено е, че през периода от С. са предоставени суми на юридически лица, но поради неизясненото им предназначение не са взети предвид при формиране на паричния поток. За начално салдо на паричния поток е приета сумата 846,02 лв. Хронологичното проследяване на движението на паричните средства показало недостиг в размер на 58 408,91 лв, на каквато сума възлиза определената от приходните органи годишна данъчна основа, а дължимия данък – 13334,14 лв.

За 2008 г. е констатирано, че С. е получила 157,57 лв доход от трудово правоотношение с П. В. и 157,57 лв по трудово правоотношение с Р. Н.; теглила е сума в брой от ЦКБ АД в размер на 23000 лв и от АТМ 238,80 лв, като описаните суми формират входящ паричен поток. Неизясненият произход на получените суми 6000,02 лв от физически лица и 42 000 лв от юридически не позволявал включването им във входящия паричен поток. Посочено е от екипа, че разходите за издръжка на живот за 1 лице за 2008 г. по данни на НСИ са 3175 лв, към които се прибавя половината от сумата предвид обстоятелството, че С. има едно непълнолетно дете. От формирания сбор на разходи за издръжка на живот са приспаднати суми за телефон, вода, електроенергия, парно отопление съгласно НСИ; прибавени са и плащанията за телефон в размер на 5342,72 лв; внос на каса в банка ЦКБ АД 50 000 лв и разходи за пътувания в чужбина в размер на 8814,96 евро /равностойни на 17240 лв + 16838,91 лв; предоставен заем на П. Д. в размер на 600 000 лв; предоставен заем на Х. С. в размер на 600 000 лв; внос на каса в ПИБ АД на 4000 лв. Посочено е, че през периода от С. са предоставени суми на юридически лица, но поради неизясненото им предназначение не са взети предвид при формиране на паричния поток. За негово начално салдо е приета сумата 185125,59 лв. Хронологичното проследяване на движението на паричните средства показало недостиг в размер на 1 089 976,57 лв, на каквато сума

възлиза определената от приходните органи годишна данъчна основа, а дължимия данък – 108 997,66 лв.

Срещу констатациите и изводите на екипа в РД възражения не са депозиранни. Видно от съдържанието на ревизионния акт, същите са изцяло възприети от издателя му. Връченият на 15.12.2010 г. РА № 1000322/ 25.10.2010г. е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК на 28.12.2010 г. Постъпилата на 25.02.2011 г. в Дирекция „ОУИ“ жалба срещу мълчаливото му потвърждаване е допустима.

По делото бе прието заключение на съдебно – счетоводна експертиза, което не бе оспорено от страните и се основава на предоставени от универсалния правопреемник на [фирма] / [фирма]/ заверени преписи на приложенията към жалбата и приходни касови ордери, издадени от същото дружество за внесена неустойка от [фирма] по договор от 17.11.2003 г. Съгласно заключението през 2004 г. на Р. С., в качеството ѝ на управител на [фирма], са отпуснати служебни аванси по разходни касови ордери съответно № 1/ 31.01.2004 г. в размер на 190 000 лв; № 2/ 10.02.2004 г. в размер на 300 000 лв; № 3/ 17.02.2004 г. в размер на 130 000 лв; № 4/ 01.03.2004 г. в размер на 295 000 лв и № 6/ 30.06.2004 г. в размер на 400 000 лв, в общ размер на 1 315 000 лв. Вещото лице е проследило конкретните счетоводни записвания по дати и кореспонденции и сочи, че отпуснатите на жалбоподателката служебни аванси са намерили отражение като неотчетени по дебита на сч сметка 422 „подотчетни лица“. Констатирано е, че към 31.12.2008 г. същите не са преосчетоводени като безлихвен заем съгласно споразумение от 20.12.2004г., сключено между жалбоподателката и едноличния собственик на капитала на [фирма]. ССЕ не бе оспорено от ответника и се основана на данни, които са били достояние на приходната администрация преди началото на разглеждането ревизионно производство. Изложеното се установява от приложеното към жалбата, по която е образувано делото ИПДПДЗЛ № 1491 16 36/ 21.05.2009 г. по описа на ТД на НАП С., връчено на С. на 22.05.2009 г. и постъпило на 02.09.2009 г. в цитираната дирекция придружително писмо, към което са приложени 5 – те РКО, издадени от [фирма], както и 4 – те ПКО, обсъдени в заключението на ССЕ. Доклад, съдържащ изложение за констатирани в рамките на ревизията на [фирма] обстоятелства, е постъпил в ТД на НАП С. град на 26.09.2009 г.

Други доказателства по делото не са ангажирани.

При така установените факти съдът приема от правна страна следното:

Ревизионният акт е издаден в предвидената от закона форма съгласно чл. 120 от ДОПК. В мотивната си част той съдържа отговор единствено на възражението на С., че при връчването на РД не са ѝ предоставени част от приложенията му. Неразделна част от РА е ревизионният доклад, където са дадени фактическите констатации и съображения на екипа.

Съгласно безспорно възприетото в доктрината и съдебната практика разбиране, съществени са онези нарушения на процесуалните правила, които създават вероятност за неистинност на фактите, които органът е счел за установени и които са от значение за разпореденото от него публично субективно право. Разпоредбата на чл. 113, ал.2 ДОПК установява задължение ЗВР да се връчват на ревизираните субекти. В настоящия случай една от възлагателните заповеди е съобщена на С. след издаване на РД, но това

обстоятелство не е засегнало правото ѝ на защита, нито е рефлектирало върху валидността на процесуалните действия на екипа.

Действително, част от реквизитите на протоколите за присъединяване на доказателства от досието на ревизираното лице не са налични. Така от съдържанието на протокол № 178563/ 20.04.2011 г. не става ясно кои са документите, принадлежащи към досието на РЛ, приобщени към ревизията. Вероятно органът по приходите е визирал приобщаване на книгата, приложени към протокол № 1000666/ 12.02.2010 г., съставен от органи по приходите при ТД на НАП В. Т., офис Г. за резултатите от извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства относно произхода на средствата и съпоставимостта на придобитите от задълженото лице имоти за периода 2005г. - 2008 г., щом същите са част от представената по делото /след двукратно изискване/ ревизионна преписка. Нарушението не се възприема от съда като съществено, още повече, че от страна на С. не е оспорено нито едно доказателство, съдържащо се в нея. Мерадавна за разрешаване на спора е верността на установените факти пред прецизната систематизация на източниците на познание за тях.

Невръчването на приложенията към РД не е довело до лишаване на С. от правото на защита. При съдебния контрол за законосъобразност на ревизионните актове административният съд е всякога инстанция по същество. В рамките на настоящето производство на жалбоподателката бе осигурена възможност да установи доводите си. Идентични са съображенията на съда досежно оплакването, че поради едновременната висящност на две производства по ДОПК – проверка за установяване на факти и ревизия, оспорващата е била затруднена да ангажира защитата си. Забрана в цитирания смисъл процесуалният закон /чл. 110 ДОПК/ не съдържа. В качеството си на ревизирано /и проверявано лице/ С. е избрала позиция да се въздържа от сочене на доказателства, позовавайки се именно на правото си да не се съгласи да бъде разкрита банкова тайна/, да не води счетоводство, да не разполага с конкретни данни за движението по банковите си сметки, да не води регистър на пътуванията си. По този начин не е изпълнила в цялост задълженията си по чл. 37, ал. 2 ДОПК да представи всички данни, сведения, документи, книга, носители на информация и други доказателства, отнасящи се до правата и задълженията си, до фактите и обстоятелствата, подлежащи на установяване в производството и да посочи всички лица, държавни или общински органи, при които се намират такива. Игнорирано от оспорващата е и правилото на чл. 56, ал. 1 ДОПК, според което по искане на органа по приходите ревизираното, съответно проверяваното лице, както и лицата, които го представляват, са длъжни да дадат писмени обяснения относно фактите и обстоятелствата от значение за съответното производство. Непредставянето на изисканите по реда на ДОПК доказателства от РЛ дава възможност на органа по приходите да приложи разпоредбата на чл. 37, ал. 4 ДОПК, съгласно която в случай че субектът не представи изискани по реда на ал. 3 доказателства, органът по приходите може да приеме, че те не съществуват и преценява само събраните в производството доказателства, както и тази на чл. 56, ал. 2 ДОПК - ако изисканите по реда на ал. 1 писмени обяснения не бъдат представени в определения срок, органът по приходите може да приеме за

доказани, съответно недоказани, фактите и обстоятелствата, за които не са дадени писмени обяснения. Видно от съдържанието РД е, че основата на доказателствените изводи на екипа са поставени писмените обяснения на ревизираното лице, в които липсват съществени данни относно притежавани банкови сметки и парични средства в банки, включително предоставени на доверително управление в лв и валута – наличност в начало, движение през годината и наличност в края на всяка година; относно притежавани парични средства в брой /вкл. предоставени за доверително управление; относно получените заеми/ кредити – вид, кредитор заемодател, дата на получаване, размер и дата на направените погасителни вноски. Безспорно РЛ не е изпълнило задължението си да съдейства на органите по приходите да попълнят производството с релевантни към данъчните му задължения данни, но с оглед спецификата на установяване на задължение за данък върху дохода следва да се прецени какви са последиците от това – респ. кои са онези обстоятелства, които съдът следва да приеме за установени поради неизпълнение на горните задължения.

Като отношение между държавата и отделните субекти данъкът включва 3 елемента – обект на облагане, субект и размер на задължението. Обект на облагане по ЗОДФЛ /отм./ и по ЗДДФЛ в частта им, касаещи физическите лица, са техните доходи, дефинирани по източници в чл. 9 от закона и по облагаемост – чл. 10 ЗОДФЛ /отм./, съответно глава пета ЗДДФЛ – видове доходи, облагаемост и годишна данъчна основа за всеки вид доход. Третият елемент на данъчното задължение – размерът му, е определен в данъчната таблица в чл. 35 ЗОДФЛ /ом./ респ. чл. 48 ЗДДФЛ. Цитираните две разпоредби представляват единственото материалноправно основание, на което се позовават органите по приходите в РД и РА. Понятието „доход” не е легално дефинирано за разлика от термините „приход” и „разход”, чието съдържание е детайлно изяснено в приложимите съобразно Закона за счетоводството счетоводни стандарти. Не може да се постави знак на равенство и между доход и приход. Данъчното и осигурително законодателство не боравят с термина „доход” въобще. Доходът всякога е с определен източник – трудова дейност, от търговска дейност, от прехвърляне на имущество по възмезден начин /систематизирани в глава пета от ЗДДФЛ/. Изключението се съдържа в разпоредбата на чл. 10, т. 18 ЗОДФЛ /отм./, съотв. чл. 35, т. 6 ЗДДФЛ, предвиждащи облагаемост за „други доходи, които не са определени като необлагаеми или не са освободени от облагане по закон” и именно това е материалноправното основание, което, макар да не е изразено от екипа, вероятно е визирано при издаване на РА. Неизлагането на конкретно правно основание за определяне на данъчното задължение пречатства контрола за законосъобразност на РА, осъществяван от административния съд като инстанция по същество.

Общото правило за формиране на данъчната основа за облагане по данък върху доходите на физическите лица е, че тя се определя за всеки източник поотделно /чл. 16/ ЗДДФЛ. Общата годишна данъчна основа е сумата от годишните данъчни основи по чл. 25, 30, 32, 34 и 36, намалена с предвидените в този закон данъчни облекчения – чл. 17. Но в разглеждания случай е посочено /стр. 16 РД/, че основата за облагане с данък върху доходите на

физическите лица се определя с оглед вида и характера на фактически получените доходи, разходваните парични средства, движението и остатъците по банковите сметки, официални документи с достоверни данни както и обичайният размер на разходите за живот, издръжка и лечение – фактическите основания покриват част от хипотезите по чл. 122, ал. 2, т. 3, 4 и 14 от ДОПК. Възприетият от приходните органи подход е съпоставка на имущественото и финансово състояние на ревизираното лице с получените и декларирани доходи, при която е констатирано несъответствие между приходите /доходи от трудови правоотношения, продажба на дружествени дялове, продажба на емисионни права и дивиденди от [фирма], изтеглени на каса в банка парични средства/ и извършените разходи към определена дата. Формираните отрицателни стойности са последица от хронологично проследяване на движението на парични средства /паричен поток/. Със сумите, представляващи надвишение на получените приходи спрямо установените разходи е увеличена данъчната основа за облагане за съответните данъчни периоди. Следователно органите по приходите са прибегнали до формиране на данъчна основа по особените правила на чл. 122 от ДОПК, без да проведат ревизионното производство по цитирания ред. В практиката по приложението на чл. 109, ал. 6 от ДПК /отм./ и чл. 124 от ДОПК е възприето разбирането, че макар този пропуск да съставлява процесуално нарушение, то не е от такова естество, че да опорочава издадения акт, тъй като ревизираното лице е могло да защити правата си чрез ангажиране на надлежни доказателства в хода на административното и съдебното обжалване. Връчването на уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК има значение в две насоки – от една страна ревизирият субект е известен, че по отношение на него приходната администрация е установила данни за съществени нарушения на счетоводното и данъчно законодателство, за укрити доходи и т. н./. От друга страна спазването на нормата има процесуално значение – в ал. 2 от чл. 124 се съдържа презумпция за вярност на фактическите констатации в РА, която намира приложение когато наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 е подкрепено със събраните доказателства.

В конкретния случай органите по приходите не са обосנוвали в пълнота начина, на формиране на данъчната основа за всеки от ревизираните периоди. Така за 2004 г. в сумата на паричния поток са включили разход за придобиване на дружествени дялове във [фирма] в размер на 2500 лв без да вземат предвид, че се касае за договор за покупко – продажба на такива на стойност 250 лв. Не може да намери обяснение подходът им при формиране на паричния поток за 2006 г. да не включат сумата 2005,97 лв, установена при анализ на банковите извлечения поради неизясненото й предназначение; съотв. за 2007 г. да игнорират предоставени от РЛ суми на юридически лица поради неизясненото им предназначение, респ. за 2008 г. да не включат в същия получени от С. 6000,02 лв от физически лица и 42 000 лв, а същевременно като приход да се отразят всички тегления на суми от автоматични устройства. Без коментар в РД е оставено известното на органите по приходите обстоятелство /данни за което са изложени в постъпилия на 26.09.2009 г./ в ТД на НАП С. доклад от екипа, извършващ ревизия на [фирма] за съществуването и съдържанието на разходните касови ордери, приложени

към жалбата по реда на чл. 152 ДОПК; не е извършена насрещна проверка на цитираното дружество, нито на правопреемника му, още по – малко на дружеството, от където следва да са постъпили сумите в [фирма]. Вярно е, че РКО представляват частни свидетелстващи документи, които не се ползват с обвързваща съда материална доказателствена сила; че тяхното представяне едва в съдебното производство и липсата на достоверна дата на съставянето им /и дори на счетоводното им отразяване/ би било съществена индиция за съставянето им с оглед висящите производства по проверки/ и ревизии на С. и свързаните с нея лица. Но без комплексен анализ на цитираните обстоятелства не може да бъде обоснован извод, че недекларирането на даден приход го превръща в подлежащ на облагане доход. В разглеждания случай са обложени разходите на физическото лице, а този начин на процедиране би бил относим в производство по реда на чл. 122 ДОПК, каквото не е проведено.

При изложения анализ съдът приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган, в нужната форма, но в нарушение на процесуалните правила, в резултат на което материалният закон е приложен неправилно.

В писмена защита, депозирана съобразно чл. 149, ал. 3 ГПК процесуалният представител на С. заявява искане за присъждане на разноски, каквито от нейна страна се доказват в размер на 260 лв – 10 лв държавна такса по жалбата и 250 лв депозит за извършване на ССЕ.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ, по оспорване на Р. Х. С. от [населено място], [улица], вх. В, ет. 2, ап. № 3 ревизионен акт № / 25.10.2010 г., издаден от Е. Н., главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С., мълчаливо потвърден от Директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – С. при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – [населено място] при ЦУ на НАП, [населено място], [улица] да заплати на Р. Х. С. от [населено място], [улица], вх. В, ет. 2, ап. № 3 сумата 260 /двеста и шестдесет/ лв разноски по делото.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС.

СЪДИЯ: