

РЕШЕНИЕ

№ 7985

гр. София, 22.12.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 19 състав, в публично заседание на 23.11.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Доброслав Руков

при участието на секретаря Станислава Данаилова, като разгледа дело номер **7504** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, във връзка с чл. 145 и следващите от АПК.

Делото е образувано по жалба на Л. Д., чрез адвокат К. К., с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], вх. А, ет. 2, ап. 8 срещу Ревизинен акт № Р-22221219008110-091-001/13.10.2020 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП, [населено място], потвърден мълчаливо от Директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП, [населено място].

С оспорения РА, за оспорващият са установени допълнителни публични задължения по ЗДДФЛ за 2013 г. в размер на 9764 лв., ведно с лихви за забава в размер на 6399 лв. По време на проведените по делото открити заседания оспорващият се представлява от адвокат К., която поддържа жалбата. В дадения от съда срок са представени допълнителни съображения в писмен вид.

Наведените в жалбата и в писмените бележки оплаквания могат да бъдат обобщени както следва:

Твърди се, че оспореният РА е незаконосъобразен. Според жалбоподателя, същият е постановен в противоречие с Решение № 11/03.12.2021г. на Върховният административен съд на Република България - ОСС от I и II колегия на ВАС, по Тълкувателно дело № 3/2020 г., съгласно което при извършване на данъчна ревизия по общия ред на физическо лице, не може на лицето да се определят данъчни задължения на основание чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ върху данъчна основа, равна на превишението с

неустановен произход на разходите над приходите за годишния данъчен период, а ревизията следва да е извършена по реда на чл. 122 и следващите от ДОПК. Когато ревизията е проведена по общия ред, доходът не може да се приеме като такъв по чл. 35, ал. 6 от ЗДДФЛ, тъй като е с неустановен произход, а доходи с неустановен произход не се уреждат в материалния закон. Изводите на органите по приходите се базират не на конкретни факти, а на предположения и хипотези. Неправилен е изводът на ревизиращият екип, че с оглед на събраните при ревизията доказателства е установено, че е налице превишаване на разходите над приходите със сумата от 97639,97 лева. Съвсем необосновано на жалбоподателя не е признат като доход изплатения му дивидент в размер на 90 000 лева от „Дензел БГ“ ООД. Ревизиращият екип не е взел предвид, че за 5-годишния период предхождащ периода на ревизията, т. е. за периода 2008 г. - 2012 г. жалбоподателят Л. Д. е получил доходи за управление и контрол в размер на 49 363,23 лева от „Златно сърце 2002“ ООД и от „Дензел БГ“ ООД. Получените от ревизираното лице доходи за този период са доказани и от заключението на съдебно-счетоводната експертиза. Следователно неверни са изводите на актосъставителите и на ревизиращия екип, че внесените от него и от съпругата му парични валутни средства в страната, са единствените му доходи пред периода 2008 - 2012 г. размер на 100 000 евро изцяло са вложени за придобиване на недвижими имоти през 2008 г. и 2009 г., за заличаване на две договорни ипотечи на 26.05.2008 г. и 02.06.2008 г. с кредитодател П. банк и У. Б., за закупуване на автомобил А. А8 и за разходи за довършителни работи и обзавеждане на придобитите имоти и разходи за издръжка на домакинството, поради което същите не са налични към 2013 г. С оглед на факта, че ревизираното лице е внесло на 01.03.2011 г. 20 000 евро, то няма как тези средства употребени за закупуването на имоти през 2008 г. и през 2009 г., нито пък за погасяване на ипотечи през 2008 г., нито за закупуване на кола през 2010 г.

Ответникът по оспорването, в лицето на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място], не се явява, не се представлява и не взема становище по жалбата.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19-ти състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразеното становище на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа страна, следното:

Между страните не се спори, че производството по издаването на процесния РА е образувано със заповед за възлагане на ревизия № Р-22221219008110-020-001 от 11.12.2019 г., издадена от началник на сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., упълномощен със Заповед № РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С.. Възложено извършването на ревизия на Л. Д. за определяне на задълженията за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за данъчни периоди от 01.01.2013 г. до 31.12.2013 г.

Резултатите от ревизията са обективирани в ревизионен доклад № Р-22221219008110-092-001/10.06.2020 г.

Въз основа на констатациите, установени при ревизията е издаден и оспорения РА № Р-22221219008110-091-001/13.10.2020 г. Актът е подписан началник на сектор „Ревизии” при ТД на НАП С., – орган, възложил ревизията и главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Подаденото в срока и на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК писмено възражение срещу констатациите в РД е прието за неоснователно.

За да издадат оспорения акт органите на приходната администрация са събрали писмени доказателства и са изискали от ревизираното лице представянето на документи.

Изпратени са запитвания и искания за представяне на документи и писмени обяснения до външни институции и трети лица - търговски банки на територията на страната, лицензирани застрахователни компании и т.н.

Изследвани са всички източници на доходи на задълженото лице, източниците на финансиране, имущественото му състояние и направените от него разходи. Извършени са проверки, анализ и съпоставка между законно придобитите доходи и наличното имущество и разходите за издръжка на задълженото лице за ревизираните периоди.

Въз основа на установените и признати от ревизиращият орган доходи и разходи за периодите от 01.01.2013 г. до 31.12.2013 г. е извършено хронологично проследяване движението на паричните средства. Направена е съпоставка между притежаваното имущество и направените разходи от ревизираното лице с размера на декларираните и/или получени от него доходи с цел да се установи има ли недекларирани доходи за същия период.

Прието е, че Л. Д. и съпругата му са внесли законно валута в размер на 100 000 евро в предходни периоди, извършвали са покупко-продажби на недвижими имоти, изтеглили са банкови заеми и са участвали са в управлението на юридически лица. Тези дейности са били източник на доходи, част, от които Л. Д. е изхарчил, поради което в началото на ревизирания период е разполагал със сумата от 5 000 лв., съобразно утвърдения от изпълнителния директор на НАП, Наръчник за извършване на проверки и ревизии на физически лица.

В съставения РД, за целите на ревизията на първо място е извършен анализ на получените от жалбоподателя средства/доходи за ревизираните периоди. В тази връзка е установено, че не е получавал доходи от трудови правоотношения. В приходната част са включени наличните парични средства в брой и по банковите му сметки, необлагаемите доходи от лихви по банкови сметки, захранване на банкови сметки от трети лица, получени обезщетения, доходи от продажба на МПС и получени суми по вземания от трети лица.

Извършен е и анализ на направените разходи. В разходната част са включени установените налични парични средства в брой и по банкови сметки към 31 декември на ревизирания период, декларираните разходи за издръжка и живот, комуналните разходи по фактури от доставчици, разходи за заплатени данъци, осигурителни вноски, такси и др. публични задължения – банкови такси, разходи за застраховки, плащане чрез ПОС, разходи за захранване на банкови сметки на трети лица, предоставени парични заеми, разходи за придобиване на МПС и т.н.

В резултат на направените констатации, ревизиращите органи са установили несъответствие между доходите и извършените разходи, и нарастване на имущественото състояние на ревизираното лице за периодите от 01.01.2013 г. до 31.12.2013 г., което не е декларирано по реда на чл. 50 от ЗДДФЛ. Сумата на превишението е приета за недеклариран доход, който подлежи на облагане по реда на чл. 35 от ЗДДФЛ.

Размерът на данъка е определен, като данъчната основа е умножена по посочената данъчна ставка в чл. 48 от ЗДДФЛ /10%/.

При обжалването по административен ред по-горестоящият орган е възприел

изводите, направени в РА, поради което го е потвърдил мълчаливо.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19-ти състав, след преценка на събраните по делото доказателства по отделно и в съвкупност и съобразявайки доводите на страните, приема от правна страна следното:

По допустимостта на жалбата: Предвид на обстоятелството, че срокът за произнасяне на Директора на Дирекция „ОДОП” при ЦУ на НАП, [населено място] е изтекъл на 06.05.2021 г., следва да приеме, че подадената чрез административния орган жалба на 03.06.2021 г. (вх. № 53-04-416), т.е. в срока по чл. 156, ал. 5 от ДОПК. Във връзка с гореизложеното, съдът намира, че е сезиран от надлежна страна – участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване. Жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

Съдът намира, че не може да се съгласи изводите, направени от административния орган по следните съображения:

1. Фактически констатации.

Освен изложените по-горе установявания, направени от органите по приходите, в хода на проведеното съдебно производство бяха събрани допълнителни доказателства.

За изясняването на обстоятелства, по които страните не постигат съгласие, беше допуснато и изслушано заключение (основно и допълнително) на ССЧЕ.

Експертът е анализирал коректно наличните счетоводни и други документи и е изградил последователни, компетентни и вътрешно непротиворечиви заключения. Отговорено е изчерпателно на поставените въпроси и са направени изводи, след проверка и анализ на събраните писмени доказателства. Заключениеето следва да бъде кредитирано като мотивирано, логично и съответстващо на установените безспорни факти.

В основното заключение вещото лице е констатирало, че за периода 2008 г. - 2012 г. лицето Л. Д. е получил доходи от извънтрудови и от трудови правоотношения, респективно доходи за управление и контрол, от "Златно сърце 2002" ООД с ЕИК[ЕИК] в общ нетен размер - 42 270,65 лв. За периода 2011 г. - 2012 г. лицето Л. Д. е получил доходи от извънтрудови и от трудови правоотношения, респективно доходи за управление и контрол от "Дензел БГ" ООД с ЕИК[ЕИК] в общ нетен размер - 7 092,58 лв.

Общият нетен размер на доходите по договорите за управление и контрол на Л. Д. за периода от 2008 г. до 2012 г. включително от "Златно сърце 2002" ООД с ЕИК[ЕИК] и от "Дензел БГ" ООД с ЕИК[ЕИК] възлиза на 49 363,23 лв.

От приетите като доказателства документи, събрани в хода на ревизионното производство, жалбоподателят е декларирал начално салдо към 01.01.2013 г. в размер на 50 000 евро или 97 791,50 лв.

Вещото лице е констатирало наличие на копия на преводни нареждания за плащане към бюджета, съставени от "Дензел БГ" ООД - преводно нареждане към бюджета с дата 23.05.2013 г. за сумата от 2500,00 лв. с основание "данък дивидент" и преводно нареждане към бюджета с дата 17.06.2013 г. за сумата от 7500,00 лв. с основание "данък дивидент". И двете плащания са осчетоводени по дебитна счетоводна сметка 459 – Данък дивидент.

По делото са налични и седем разходни касови ордери /РКО/ за изплатени суми по

дивидент на Д. Л. за периода 01.04.2013 г. – 25.04.2013 г., съгласно които на същият е изплатен дивидент от "Дензел БГ" ООД в общ размер на 90 000 лв. РКО съдържат необходимите реквизити: наименование на предприятието; РКО №/дата; имена на лицето получател; основание - изплатен дивидент; сума с цифри и словом в лв.; подпис на получател. Представен е Протокол № 2/28.02.2013 г. от "Дензел БГ" ООД за разпределение на дивиденти на Д. Л. в размер на 100 000 лв. и на С. Ю. в размер на 100 000 лв.

Вещото лице е изготвило четири варианта на експертизата, съблюдавайки дадените му от съда указания. В заключението са направени подробни изчисления, като са взети предвид фактите и документите събрани по време на ревизионното производство. Взето е предвид, че Л. Д. е имал сключен брак за периода 2013 г. Съгласно констатациите на процесния РД, съответно РА, е видно, че съпругата на ревизираното лице през същия период е без собствени доходи, респективно на издръжка от съпруга си, като сумата за издръжка е декларирана в размер на 13500,00 лв. и се съдържа в ред "Други разходи".

При първия вариант е прието, че в началото на ревизирания период лицето е разполагало с налични парични средства в брой в размер на 5000 лв. (така, както са приели и органите по приходите), а при втория, че е разполагало със сумата в размер на 50000 евро или 97791,50 лв. (както твърди ревизираното лице).

Съгласно извода на експерта, при първия вариант към 31.12.2013 г. се установява недостиг на парични средства при ревизираното лице Л. Д. в размер на 92 639,97 лв., от което се дължи допълнителен данък за отчетната 2013 г. в размер на 9264,00 лв. и лихва за невнесени в срок задължения в размер на 6071,91 лв.

При втория вариант към 31.12.2013 г. не се установява недостиг на парични средства при ревизираното лице Л. Д., респективно не се дължи допълнителен данък за отчетната 2013 г. извън служебно начисления и внесен такъв за същия период.

При третия вариант вещото лице е взело като начално салдо към 01.01.2013 г. сумата от 5000 лв., но също така е отчетло входящите постъпления, в т.ч. изплатени дивиденти от "Дензел БГ" ООД в размер на 90 000 лв. При този вариант, към 31.12.2013 г. се установява недостиг на парични средства при ревизираното лице в размер на 2639,97 лв., върху която сума се дължи допълнителен данък за отчетната 2013 г. в размер на 264 лв. и лихва за невнесени в срок задължения в размер на 173,03 лв.

При четвъртия вариант, е разгледана хипотезата, при която оспорващият е притежавал в началото на ревизирания период сумата от 50000 евро или 97791,50 лв. и същевременно през ревизираната година е получил дивидент от "Дензел БГ" ООД в размер на 90 000 лв. В този случай не се установява недостиг на парични средства при ревизираното лице Л. Д., респективно не се дължи допълнителен данък за отчетната 2013 г. извън служебно начисления и внесен такъв за същия период.

Изготвяйки допълнителното заключение вещото лице се е запознало с документи в счетоводството на "Дензел БГ" ООД, подробно описани в част III, констатирайки, че в периода 01.01.2013 г. - 31.12.2013 г. дружеството е разпределило печалба от минали години в размер на 200 000 лв. Извършени са счетоводни записвания по сметки Д-т смет. с/ка 122 Неразпределена печалба от минали години 200 000,00 лв., К-т смет. с/ка 459 Други разчети с бюджета 10 000,00 лв. и К-т смет. с/ка 501 Каса в лв. 190 000,00 лв. Според вещото лице извършените записи са некоректни. В заключението е описано как коректно е следвало да се отразят тези записи.

От представения Хронологичен регистър на счетоводна сметка 122 - Неразпределена

печалба от минали години на "Дензел БГ" ООД за периода от 01.01.2013 г. до 31.12.2013 г. се установява, че сума в размер на 90 000,00 лв. е осчетоводена на части, като датите на осчетоводяване съвпадат с датите на описаните в основното заключение РКО, съставени във връзка с изплатени суми за дивидент на лицето Л. Д.. Вещото лице не констатирало наличие подадена в НАП декларация по чл. 73, ал. 1 от ЗДДФЛ, от "Дензел БГ" ООД за изплатени доходи на лица по извънтрудови правоотношения през 2013 г., в т.ч. и дивиденди.

По време на проведеното по делото открито заседание, вещото лице даде допълнителни пояснения, посочвайки, че декларацията по чл. 73, ал. 1 от ЗДДФЛ се подава от юридическо лице, което изплаща извънтрудови възнаграждения, в това число и дивиденди, а не физически лица. Дружеството, което изплаща дивидента, освен Декларацията по чл. 73, в която се отразява размерът на изплатения дивидент и която е годишна, подава на всяко тримесечие и Декларация по чл. 55 от ЗДДФЛ, в която се отразява начисленият данък дивидент, в случай че има такъв данък. Такива декларации по чл. 55 са подавани през 2013 г. и те се съдържат по преписката. Налице е и подадена декларация за начислен данък дивидент, след което е подадена втора декларация за начислен данък върху наеми, през същия период. Системата на НАП е такава, че втората декларация анулира първата автоматично. По делото има платежни нареждания, видно от които дружеството е заплащало през 2013 г. данък дивидент, но отново заради системата на НАП тези суми са покрили задължения по ДДС на дружеството и в данъчно-осигурителната сметка са отразени като внесени, за да покрият тези задължения, а не като данък дивидент – сумите са едни и същи на едни и същи дати и съответстват на платежните нареждания. В тях не са индивидуализирани лицата. По това време дружеството е имало двама съдружници, на които е взето решение да се изплати по 100 000 лв. дивидент – общо 200 000 лв. Върху тези 200 000 лв. е начислен данък в размер на 5 % или 10 000 лв., който е внесен в бюджета. Независимо от констатираното некоректно осчетоводяване на изплатения на жалбоподателя дивидент, следва да се приеме, че има счетоводно отразяване.

Според вещото лице, неподаването на Декларация по чл. 73 от ЗДДФЛ не означава неизплащане на дивидент, а означава неизпълнение на задълженията от някой служител. Експертът е констатирал, след преглед на отчета за приходите и разходите за 2013 г., че дружеството е имало печалба след начисляване на данъка в размер на 600 000 лв. – същото число е отразено и в ГФО. За 2012 г. печалбата е била 586 000 лв. след начисляване на данъка. От счетоводния баланс за 2013 г. е видно, че от масата на неразпределената печалба от минали периоди са извадени 200 000 лв., което означава косвено, че те са били разпределени през 2013 г. Счетоводният баланс, отчетът за приходите и разходите, отчетът за паричния поток и отчетът за собствения капитал не се припокриват, а се допълват. Некоректното подаване на декларациите по чл. 55 от страна на дружеството не могат да бъдат разглеждани в ущърб на ревизираното лице, според експерта.

2. Анализ на събраните доказателства и правни изводи.

След проверка и анализ на съдържащите се в административната преписка

доказателства, касаещи спора и събраните в хода на съдебното производство доказателства, съдът намира, че не може да възприеме направените от органите по приходите изводи.

На първо място, нито в хода на административното, нито в хода на съдебното производство, административният орган успя да изпълни задълженията, съобразно визираната по-горе доказателствена тежест и да установи, че при жалбоподателя за ревизирия период не налице недостиг на парични средства. В тази връзка не бяха ангажирани нито преки, нито косвени доказателства. Съгласно константната практика на ВАС, когато се констатира доказателства за недостиг на парични средства, то следва да се установи неговия геназис - чрез анализ на документи, изискване на писмени обяснения в тази насока и др., което в случая не е сторено.

На следващо място настоящият съдебен състав не може да сподели логиката и методиката на органите по приходите, според които, при липса на документални данни за суми, които лицето твърди, че притежавало в началото на ревизирия период, следва да се приеме, че то е притежавало нито повече, нито по-малко от 5000 лв. Веднага възниква въпроса, защо тази сума е точно 5000 лв., а не 4000 лв., или 7000 лв. или 9000 лв. или т.н. За определянето на такава сума не съществува нито житейска, нито икономическа обосновка. Пределно е ясно, че всеки човек и всяко семейство има различен начин на живот. Някои хора проявяват склонност към извършване на повече разходи, докато други са склонни да спестяват. По тази причина, приравняването на всички ревизирани лица, които не разполагат с документи за притежаване на налични суми, дори и тези, които твърдят, че не са имали никакви суми в началото на ревизирия период, е абсурдно и противоречащо на установения в чл. 3 от ДОПК принцип на обективност, а именно, че административните актове по този кодекс се основават на действителните факти от значение за случая. Няма логика едно лице, извършващо търговска дейност, чрез участието си като съдружник в търговски дружества, чиято печалба е в размер на стотици хиляди лева, да не разполага с повече от 5000 лв. брой, извън тези, които се намират по банковите му сметки.

В разглеждания казус, според неоспореното заключение на СИЕ, безспорно е установено изплащане на дивидент от страна на "Дензел БГ" ООД на съдружника Л. Д. през 2013 г. Съдът възприема мнението на вещото лице, че неподдаването на декларация по чл. 73, ал. 1 от ЗДДФЛ и некоректното осчетоводяване на изплатения дивидент не могат да носят негативни последици за лицето, комуто е изплатен дивидента. Всички описани по-горе констатации на вещото лице, издадени РКО, съставен протокол за разпределение на печалба, наличие на счетоводни записи (макар и некоректни), отразяване разпределената печалба в счетоводния баланс за 2013 г., сочат недвусмислено, липса на недостиг на парични средства през 2013 г. за жалбоподателя.

За пълнота съдът намира, че следва да отбележи, че споделя довода на жалбоподателя, че РА е постановен в противоречие с Тълкувателно Решение № 11/03.12.2021 г. на ВАС, съгласно което при извършване на данъчна ревизия по общия ред на физическо лице, не може на лицето да се определят

данъчни задължения на основание чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ върху данъчна основа, равна на превишението с неустановен произход на разходите над приходите за годишния данъчен период, а ревизията следва да е извършена по реда на чл. 122 и следващите от ДОПК. Когато ревизията е проведена по общия ред, доходът не може да се приеме като такъв по чл. 35, ал. 6 от ЗДДФЛ, тъй като е с неустановен произход, а за установяване на публични задължения за такива доходи е предвиден специален ред.

Съвкупният анализ на представените и обсъдени по-горе доказателства, налага извода, че оспореният РА е издаден от компетентен орган и в предвидената форма, но и при несъответствие с материално-правните разпоредби и целта на закона, поради което следва жалбата да бъде отменен. С оглед изхода на делото на оспорвания разноски се дължат разноски. Такива са поискани своевременно и следва да бъдат определени по реда чл. 161, ал. 1 от ДОПК.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, пр. 1 от ДОПК,
Административен Съд С. - град, I отделение, 19-ти състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на Л. Д., чрез адвокат К. К., с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], вх. А, ет. 2, ап. 8 Ревизионен акт № Р-22221219008110-091-001/13.10.2020 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП, [населено място], потвърден мълчаливо от Директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП, [населено място].

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП – [населено място] да заплати на Л. Д., с ЕГН [ЕГН], на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, сумата от 1810 (хиляда осемстотин и десет) лева, представляваща направени по делото разноски, съгласно представения списък по чл. 80 от ГПК.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните, с касационна жалба пред Върховния Административен Съд на Република България.