

РЕШЕНИЕ

№ 3226

гр. София, 25.06.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21
състав**, в публично заседание на 28.05.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Красимира Проданова

при участието на секретаря Детелина Начева, като разгледа дело номер **6048** по описа за **2015** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156-161 от ДОПК.

Образувано е въз основа на жалба на Б. С. Т. срещу Ревизионен акт (РА) № Р-2217-1405533-091-001/23.02.2015 г., издаден от М. Г. М., началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и В. С. В., главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, потвърден при обжалването му по административен ред пред директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" – С. при ЦУ на НАП с Решение № 710/15.05.2015 г. на директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" – С. при ЦУ на НАП, с допусната поправка на очевидна фактическа грешка с Решение № 1216/06.08.2015 г., с който :

- установеният резултат за данък върху дохода по ЗДДФЛ за данъчен период 2007 г. е определен на 11395,75 лв. заедно със закъснителни лихви
- установеният резултат за данък върху дохода по ЗДДФЛ за данъчен период 2008 г. е определен на 5793,50 лв. заедно със закъснителни лихви

- установеният резултат за данък върху дохода по ЗДДФЛ за данъчен период 2009 г. е определен на 7 967,42 лв. заедно със закъснителни лихви
- установеният резултат за данък върху дохода по ЗДДФЛ за данъчен период 2010 г. е определен на 2360,50 лв. заедно със закъснителни лихви и
- установеният резултат за данък върху дохода по ЗДДФЛ за данъчен период 2011 г. е определен на 1814,61 лв. заедно със закъснителни лихви.

Въведени са оплаквания за материална незаконосъобразност на акта и за издаването му при съществени нарушения на процесуални норми, аргументирани с твърдения, че изводите на органите по приходите са резултат на противоречиви и недоказани констатации и неизяснена фактическа обстановка и др. Искането до съда е за отмяна на РА. Претендират се и разноски.

В съдебно заседание, жалбоподателят не се явява и не изпраща представител. В молба до съда моли да се даде ход на делото и РА да бъде отменен.

Ответникът, директорът на дирекция ОДОП - С. при ЦУ на НАП, не се явява и не изпраща представител. В молба до съда, чрез своя процесуален представител – юрк. С. С., моли да бъде даден ход на делото, както и да бъде отхвърлена жалбата. Моли за присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на адвокатския хонорар.

След като обсъди доводите на страните и представените по делото писмени доказателства, съдът приема следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия № 1405533/10.07.2014 г., издадена от М. Г. М., началник сектор "Ревизии" при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед № РД 01-1313/14.10.2013 г. на териториалния директор, и връчена на 28.07.2014 г., изменена със Заповеди № Р-2217-1405533-020-02/22.10.2014 г. и № Р-2217-1405533-02GP03/27.11.2014 г., издадени от същия орган, е възложено извършването на ревизия на Б. С. Т. за определяне на задълженията по Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДЦФЛ/ за периодите от 01.01.2007 г. до 31.12.2011 г. Ревизията е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК и е възложена във връзка с Решение № 1130/23.06.2014 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което е отменен в оспорваната част РА № [ЕГН]/ 05.03.2014 г. на ТД на НАП - С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-2217-1405533-091-01/12.01.2015 г., срещу който задълженото лице е подало писмено възражение по реда на чл. 117 ал. 5 от ДОПК, заведено с вх. № 59-00-1514/05.02.2015 г. по регистъра на ТД на НАП С.. Възражението е преценено като неоснователно.

Ревизията приключва с РА № Р-2217-1405533-091-001/23.02.2015 г., издаден от М. Г. М., възложил ревизията, и В. С. В. - ръководител на ревизията.

На лицето е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице /ИПДПОЗЛ/ изх. № Р 2217-1405533-040- 01/19.08.2014 г. С писмо вх. № 59-00-1514/15.09.2014 г. Б. С. Т. е представила документи и писмени обяснения,

описани подробно в ревизионния доклад.

С Протокол № 822405/17.12.2014 г. са приобщени доказателствата, събрани в хода на предходното ревизионно производство, както и при извършени на лицето проверки за установяване на факти и обстоятелства, приключили с Протоколи № 1267209/17.12.2012 г. и № 1305607/25.04.2013 г. Цитираните доказателства, подробно описани в ревизионния доклад, се изразяват в изпратени искания до: [фирма], сектор „Документи за самоличност”, всички търговски банки, застрахователни дружества, [фирма], [фирма] - представител на парични преводи М., Централен офис на W. U., [фирма], [фирма] и получените в отговори документи.

Съобразно събраните в хода на ревизията писмени доказателства и установените обстоятелства е извършено хронологично проследяване на движението на паричните средства на лицето за ревизираните периоди и е изготвен т.нар. паричен поток. Независимо, че не са били предмет на настоящата ревизия, ревизиращите органи са събрали доказателства и са анализирали данни за получени доходи и извършени разходи от задълженото лице за периода 2000 г. - 2006 г. Това е направено с цел определяне по максимално обективен начин на размера на разполагаемата сума към началото на ревизирания период - 01.01.2007 г.

Установено е, че за периодите от 2000 г. до 2006 г. Б. С. Т. е упражнявала дейност като едноличен търговец с фирма [фирма]. Упражняваната дейност - ясновидство, е подлежала с облагане на патентен данък. В РД подробно са описани подадените от жалбоподателката годишни данъчни декларации по ЗДДФЛ, декларираните приходи и разходи, както и отчетените печалби/загуби от дейността. Получените доходи от дейност като едноличен търговец и от продажба на недвижимо имущество са сравнени с извършените от лицето парични разходи, изразяващи се в осъществени покупки на недвижими имоти и статистически данни за разходите на домакинствата за периодите от 2000 г. до 2006 г. За всяка една от тези години при предишната ревизия е установено несъответствие на имущественото и финансово състояние с декларираните доходи.

Органите по приходите са направили съпоставка между получаваните от лицето доходи и извършените от същото разходи.

В резултат на извършената съпоставка между декларираните доходи и извършените разходи, ревизиращите органи са установили, че за всеки един от данъчните периоди от 2007 г. до 2011 г. разходите на задълженото лице надвишават приходите му, т.е. налице е недостиг на парични средства, както следва: за 2007 г. - 50 332,31 лв.; за 2008 г. - 50 913,96 лв., за 2009 г. - 69 332,44 лв., за 2010 г. - 25 055,28 лв. и за 2011 г. - 16 174,60 лв.

Отделно от това, ревизиращите органи са установили наличие на укрити, но недекларирани облагаеми доходи, получени през 2009 г., 2010 г. и 2011 г. Съгласно предоставени от Областна дирекция на МВР [населено място] протоколи от разпит на физически лица - свидетели по ДП № 140/2013 г., същите са заявили, че са платили за лечение различни суми, за които не им е дадена никаква разписка или друг документ. Тези суми са подробно описани в констативната част на ревизионния доклад - т. 3 и т. 4 от раздел „Процесуални действия“ и стр. 23- 24 на РД. За 2008 г. е посочена сума от 5 065,00 лв., получени ст Е. Р., за 2009 г. сумата на недекларираните доходи възлиза на общо 1 951,57 лв., за 2010 г. - 3 950,00 лв. и за 2011 г. - 3 139,36 лв.

С оглед констатираното значително несъответствие между имуществото на лицето и размера на декларираните доходи, ревизиращият екип е обосновал наличие на

обстоятелства по смисъла на чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК, а именно налице са данни за укрита приходи или доходи.

Ревизиращият екип не е кредитирал декларативните твърдения относно налични разполагаеми средства към началото на ревизирия период - 01.01.2007 г., които са с източник налична валута от 30 000 кувейтски (арабски) динара, злато, продажба на недвижимо имущество и придобити суми (доходи) от пътувания в чужбина - по 9 500,00 евро при всяко задгранично пътуване или алтернативно - в рамките на допустимите от закона суми, които не подлежат на деклариране.

При извършване на анализа по чл. 122 от ДОПК и за определяне на данъчната основа органите по приходите са взели предвид следните обстоятелства: вида и характера на фактически осъществяваната дейност - дейност от услуги с личен труд, доходи от контрол и управление и получени доходи от наем; платените данъци, такси, вноски и други публични вземания - данък върху доходите на физическите лица, данъци и такси по Закона за местните данъци и такси; движението и остатъците по банковите сметки; наличието на официални документи и документи с достоверни данни - нотариални актове, нотариално заверени договори за покупко-продажба, митнически декларации за внос и износ на парични средства, платежни документи, справки и извлечения от търговски дружества и контролни органи и др.; пазарната цена на придобитите имущества към момента на придобиването им въз основа на експертизи за пазарните цени на недвижимите имоти; brutните приходи на ревизираното лице - доходи от услуги с личен труд и доходи от отдадено имущество под наем; обичайния размер на разходите за живот, издръжка и др. по данни от НСИ, както и други доказателства, които могат да послужат за определяне на основата, а именно писмени обяснения от ревизираното лице, подадени декларации за притежаваните недвижими имоти и превозни средства, данни за негови пребивавания в чужбина и други.

Недостигът на средства до размера на извършените разходи за периода е включен в определената по реда на чл. 122, ал. 1, във връзка с ал. 2 от ДОПК, данъчна основа, към която са прибавени недеklarирани /укрити/ от лицето доходи за периодите от 2009 г. до 2011 г. Върху така определените данъчни основи са приложени ставките по таблицата по чл. 35 от ЗДДФЛ за 2007 г., съответно ставката на чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ за останалите периоди и е определен дължимият данък.

С оглед на това са установени оспорваните данъчни задължения, както следва: за 2007 г. е определена данъчна основа в размер на 50 332,31 лв. (формирана изцяло от недостиг на парични средства) и е начислен данък върху доходите в размер на 11 395,75 лв., ведно със съответните лихви в размер на 8 639,33 лв.

За 2008 г. освен декларирания доход от наем на недвижимо имущество в размер на 7 021,17 лв. е установен недостиг на парични средства в размер на 50 913,96 лв. и укрита доходи в размер 5 065,00 лв. Формирана е обща годишна данъчна основа в размер на 62 999,96 лв. и е установено задължение за данък върху доходите в размер на 6 299,99 лв. Доколкото за периода жалбоподателката е декларирала и внесла данък в размер на 702,12 лв., при ревизията е определено допълнително задължение в размер на 5 597,87 лв., ведно със съответните лихви в размер на 3 334,19 лв.

За 2009 г. е определена обща годишна данъчна основа в размер на 81 982,23 лв. (сума от недостига на парични средства в размер на 69 332,44 лв., укрита доходи в размер на 1 951,57 лв., както и данъчна основа на надлежно деклариран облагаем доход от наем на недвижимо имущество - 10 698,22 лв.). Върху така определената данъчна основа е установено задължение за данък върху доходите в размер на 8 198,22 лв., при

деклариран и внесен от лицето - 1 069,82 лв. За невнесения данък в размер на 7 128,40 лв. са начислени лихви за забава в размер на 3 439,79 лв.

За 2010 г. е определена обща годишна данъчна основа в размер на 29 005,28 лв. - недостиг на парични средства в размер на 25 055,28 лв. и укрити доходи в размер на 3 950,00 лв. Установено е задължение за данък върху доходите в размер на 2 900,53 лв., ведно със съответните лихви в размер на 1 100,26 лв.

За 2011 г. е определена обща годишна данъчна основа в размер на 21 285,45 лв. - сума от недостига на парични средства в размер на 16 176,40 лв., укрити доходи в размер на 3 139,36 лв. и данъчната основа на декларирания доход от наем на недвижимо имущество в размер на 1 971,47 лв. Върху така определената данъчна основа е установено задължение за данък върху доходите в размер на 2 128,54 лв., при деклариран и внесен от лицето - 197,15 лв. За невнесения данък в размер на 1 931,39 лв. са начислени лихви за забава в размер на 532,51 лв.

По делото е прието заключението по изготвените съдебно-счетоводна експертиза и допълнителната такава.

Други доказателства от значение за предмета на спора по делото не са ангажирани.

Съдът при тази фактическа обстановка от правна страна приема следното:

С РА № Р-2217-14055533-091-001/23.02.2015 г. са данъчните периоди от 2007 г. до 2011 г. са определени допълнителни задължения на Б. С. Т. за данък върху доходите общо в размер на 28 773.32 лв. с лихви за забава към 23.02.2015 г. общо в размер на 17 176.86 лв. Този ревизионен акт е връчен на Б. С. Т. съгласно чл. 119, ал.2 ДОПК на 04.03.2014 г., видно от подписаната от него разписка по чл. 30, ал.1 ДОПК на последната страница. В 14-дневният срок по чл. 152, ал.1 ДОПК тя е оспорила по административен ред изцяло РА № Р-2217-14055533-091-001/23.02.2015 г. с жалба вх. № 94-Б-64/18.03.2015 г. по описа на ТД на НАП – С., вх. № 23-22-554/26.03.2015 г. по описа на ДОДОП – С. при ЦУ на НАП. В 60-дневния срок по чл. 155, изр.1, пр.1 ДОПК е издадено Решение № 710/15.05.2015 г. от директора на ДОДОП - С., с което на основание чл. 155, ал.2 ДОПК РА № Р-2217-14055533-091-001/23.02.2015 г. е частично изменен и частично потвърден.

Жалбата по делото е процесуално допустима.

Първо, подадена е срещу ревизионен акт, който е обжалван по административен ред, както се изисква от чл. 156, ал.2 от ДОПК. Административната жалба по чл. 145 ДОПК не е уважена от решаващия орган по чл. 152, ал.2 ДОПК с решение по чл. 155, ал.2, пр.3 и 4 вр. ал.4 ДОПК за отмяната му, както се предпоставя от чл. 156, ал.3 ДОПК. При изчерпано задължително административно обжалване по глава XVIII ДОПК, РА № Р-2217-14055533-091-001/23.02.2015 г. е съдебно обжалваем по глава X. ДОПК, а жалбата не е недопустима по чл. 159, т.1 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК като насочена срещу неподлежащ на оспорване акт или за липса на специалната процесуална предпоставка по чл. 156, ал.1 ДОПК.

Второ, не е недопустима също и по чл. 159, т.2 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК за неправосубектност. Б. С. Т. като физическо лице има общата материалноправна правоспособност по чл. 1 ЗЛС ведно с основаната на нея по силата на чл. 27, ал.1 ГПК вр. § 2 от ДР на ДОПК процесуална правоспособност по чл. 9, ал.1, т.2 ДОПК да е страна по делото.

Трето, РА № Р-2217-14055533-091-001/23.02.2015 г. не е оттеглен по чл. 91, ал.1 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК от издалите го органи по приходи – така няма

последващо настъпила недопустимост на съдебното оспорване по чл. 159, т.3 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК.

Четвърто, с РА № Р-2217-14055533-091-001/23.02.2015 г. са установени допълнителни данъчни задължения на жалбоподателката, поради което съгласно чл. 147, ал.1 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК тя е легитимирана да претендира съдебната му отмяна, а жалбата не е недопустима по чл. 159, т.4 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК за липса на правен интерес.

Ц., Решение № 710/15.05.2015 г. е съобщено на Б. С. Т. на 01.06.2015 г. по електронен път. Броен оттогава, 14-дневният срок по чл. 156, ал.1 ДОПК за съдебно обжалване на ревизионния акт е изтекъл на 15.06.2015 г. Жалбата до Административен съд София–град е подадена чрез ДОДОП – С. с вх. № 53-04-410 на 05.06.2015 г. без просрочие по чл. 151, ал.1 ДОПК вр. чл. 159, т.5 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК.

Шесто, спорът не е преклудирал с влязло в сила съдебно решение по чл. 159, т.6 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК. Няма друго висящо идентично по страни и предмет дело по чл. 159, т.7 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК.

Седмо, жалбата не е оттеглена, нито е заявен отказ от нея по реда на чл. 155, ал.1 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК – няма недопустимост по чл. 159, т.8 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК поради десезиране на съда.

О., искането за отмяна на РА № Р-2217-14055533-091-001/23.02.2015 г. е подведомствено на административните съдилища съгласно чл. 128, ал.1, т.1 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК и родово им е подсъдно съгласно чл. 132, ал.1, пр.1 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК. Предвид местонахождението на директора на ДОДОП – С. като решаващ орган по чл. 152, ал.2 ДОПК в [населено място], спорът е местно подсъден на Административен съд София-град съгласно чл. 156, ал.1 ДОПК.

Жалбата е редовна - има писмената форма и съдържанието по чл. 149, ал.1 вр. чл. 145, ал.1 ДОПК, както и приложенията по чл. 149, ал.2, т.1, 2 и 4 ДОПК - оригинал на адвокатско пълномощно, преписи за ответника и вносна бележка за платена държавна такса по т.2б, б."а" от Тарифа № 1 към Закона за държавните такси, събирани от съдилищата, прокуратурата, следствените служби и Министерството на правосъдието в размер на 10 лв.

РА № Р-2217-14055533-091-001/23.02.2015 г. е издаден от компетентни органи по приходите – М. Г. М., определен поименно и функционално в заповед № РД-01-1313/14.10.2013 г. на териториалния директор и В. С. В., главен инспектор приходи – ръководител на ревизията по силата на ЗВР № 1405533/10.07.2014 г.

Спазена е предписаната от чл. 120, ал. 1, пр. 1 ДОПК писмена форма по образца по чл. 120, ал. 3 ДОПК с реквизитите по чл. 120, ал. 1, пр. 2, т.

1–8 ДОПК. Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и така конкретизирани чрез тези по приложения към него РД № Р-2217-1405533-091-01/12.01.2015 г., съставляващ съгласно чл. 120, ал. 2, изр. 1 ДОПК неразделна негова част.

Ревизионното производство е проведено без съществени процесуални нарушения. Образувано е съгласно чл. 112, ал. 1 ДОПК с издаването на ЗВР № 1405533/10.07.2014 г., издадена от М. Г. М., началник на сектор "Ревизии", Дирекция "Контрол" на ТД на НАП – С., определен по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК да възлага ревизии със Заповед № РД-01-1313/14.10.2013 г. на териториалния директор. ЗВР № 1405533/10.07.2014 г. има съдържанието по чл. 113, ал. 1, т. 1 ДОПК – ревизираното лице е надлежно идентифицирано; определени са поименно и подлъжносно ревизиращите органи по приходите; конкретизиран е обхватът на ревизията; даден е 3-месечен срок за извършване на ревизията съобразно чл. 114, ал. 1 ДОПК. Не е пропуснат преклузивният срок чл. 109, ал. 1, изр. 1 ДОПК. В хода на ревизията от Б. С. Т. са изискани на основание чл. 37, ал. 2 и 3 ДОПК доказателства по нейния предмет, извършени са проверки на търговци, административни органи, банки. Служебно са направени справки по информационните масиви на НАП за ревизираните периоди. Тази доказателствена съвкупност е формирана със законосъобразно извършени от ревизиращите органи по приходите процесуални действия. Ревизията е извършена в определения със ЗВР № 1405533/10.07.2014 г., изменена със Заповеди № Р-2217-1405533-020-02/22.10.2014 г. и № Р-2217-1405533-02GP03/27.11.2014 г. срок, който е изтекъл на 28.12.2014 г. За резултатите ѝ е съставен РД № Р-2217-1405533-091-01/12.01.2015 г. от ревизиращия екип преди изтичането на в 14-дневния срок от изтичане на срока за извършване на ревизията съгласно чл. 117, ал. 1 ДОПК. Съдържанието на РД е предписаното от чл. 117, ал. 2, т. 1-10 ДОПК; към него са приложени събраните от ревизията доказателства по чл. 117, ал. 3 ДОПК. По отношение на процедурата: Към особения ред за облагане, предвиден в чл. 122 ДОПК, ревизиращите органи са преминали след като, изследвайки придобитото имущество, банкови сметки, получени възнаграждения, други доходи е установено превишаване на разходите над декларираните доходи. При определяне на основата, подлежаща за облагане с данък върху доходите на основание чл. 122, ал. 2 от ДОПК, са взети предвид относимите към лицето обстоятелства по чл. 122, ал. 2, т. 1-16 от кодекса и отразените в декларациите по чл. 124, ал. 3 ДОПК такива. При извършване на ревизията органите по приходите са съобразили разпоредбите на чл. 122, чл. 123 и чл. 124 от ДОПК. За

установените обстоятелства по чл. 122, ал. 1 от ДОПК е уведомено ревизираното лице, че основата за облагане с данъци ще бъде определена по предвидения в чл. 122 от ДОПК ред и му е определен срок за представяне на доказателства и за ангажиране на становище. На основание чл. 122, ал. 3 от ДОПК до Б. С. Т. е адресирано ИПДПОЗЛ за попълване на съответните декларации.

Разпоредбата на чл. 122, ал. 1 от ДОПК предоставя правна възможност, орган по приходите да приложи установения от съответния закон (в случая ЗДДФЛ) размер на данъка, към определена от него по реда на ал. 2 основа, когато е налице едно от седемте, изчерпателно изброени в същата алинея обстоятелства. Ревизиращите са посочили, че при определяне на данъчните основи за облагане с данък върху доходите са взети предвид относимите обстоятелства. Касае се за възможност да бъде извършено облагане тогава, когато необходимите за установяването на данъчните задължения данни, с оглед изискванията на ЗДДФЛ не са налице, предвид непредставянето на доказателства за произход на паричните средства, с които е разполагало физическото лице, надхвърлящи декларираните от него приходи. За обезпечаването на възможността за данъчно облагане по аналогия, са създадени специални процесуални правила (чл. 122, чл. 123 и чл. 124 от ДОПК), именно с цел да бъде преодоляна фактическата невъзможност за обективно (въз основа на писмени доказателства) установяване на данъчни задължения. За да е възможно констатациите на РА да се ползват с материална доказателствена сила (до доказване на противното), нормата на чл. 124, ал. 2 от ДОПК изисква наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 да е подкрепено от събраните доказателства. За всички ревизирани периоди, стойността на имуществото и направените разходи от лицето явно съществено превишава размера на декларираните приходи и получени средства. Независимо от направените оплаквания за некоректно определяне размера на разполагаемата парична сума към началото на ревизирания период - 01.01.2007 г., органите по приходите са констатирани на база изготвените парични потоци недостиг на парични средства, необходими за извършването на съответните разходи.

Представените от ревизираното лице данни за произхода на началните разполагаеми парични средства (декларативни твърдения за получени значителни суми в чужбина, които не са били надлежно обявени и декларирани по предвидения в закона ред), съдът не приема за доказани, тъй като твърденията на жалбоподателката не са подкрепени с доказателства. Налага се извода, че легално установените приходи не са достатъчни за покриване разходите на ревизираното лице, поради което компетентният орган правилно е преминал към особения ред за

установяване на данъчните задължения по реда на чл. 122 и сл. от ДОПК. Неоснователно е възражението, че при изчисляване на „началното салдо“ (начална разполагаема сума) не е взета предвид сума в размер на 33 000,00 **арабски/кувейтски** динара (KWD), които задълженото лице „превръща“ в 120 570,00 евро при курс от 3,6563 евро за динар. Правилно органите по приходите не са кредитирали декларативните твърдения на жалбоподателката и нейния брат - Т. С. Т., за получени през 1999 г. суми в такъв размер. Съгласно писмено обяснение на последния Б. С. Т. се е занимавала с биоенерготерапия и ясновидство. По тази причина е била поканена от Министъра на Вътрешните работи на О.. Същият притежавал клиника за нетрадиционна медицина и е поканил сестра му да работи в нея. За О. е заминала на 13.01.1999 г., като в средата на м. 02.1999 г. се върнала с 10 000 арабски динара и около 60 гр. злато под формата на бижута. След това, през м. март отново заминала за О. за шест месеца. Завърнала се в България през м. септември 1999 г., като тогава донесла още 23 000,00 арабски динара и 50-60 гр. злато под формата на бижута.

Съдът намира, че единствено тези обяснения са недостатъчни за доказване придобиването и съхраняването на сума, която задълженото лице изчислява в легова равностойност от над 200 000,00 лв. Както бе посочено, единственото доказателство в тази насока са представените декларации, в която се твърдят благоприятни за жалбоподателката факти. Те не могат да бъдат кредитирани с оглед нейната заинтересованост от резултата на ревизията. Няма съмнение, че съставянето за целите на провежданото ревизионно производство на декларация, съдържаща благоприятни за ревизирувания субект твърдения, следва да се цени със засилена критичност по редица съображения.

Не става ясно конкретно за каква чуждестранна валута се касае - в писмените обяснения на жалбоподателката и брат ѝ се говори както за „арабски“, така и за кувейтски динари. На второ място, липсват данни къде, кога и по какъв валутен курс чуждестранната валута е обменена в България. След извършена проверка ревизиращите органи са установили, че в БНБ няма информация за обменния курс на кувейтския динар към българския лев за 1999 г. За пълнота на изложението следва да се отбележи, че официалната валута на О. е дирхам (U.A.E. D.), който се обменя в съотношение 1 U.A.E. D. = 0,38 лв.. Налице е разлика в стойността на двете валути от над 12 пъти. Дори да се приеме за вярно недоказаното твърдение на лицето, че е получавало доходи в О. арабски емирства, липсва каквато и да е било житейска и стопанска логика да му е било заплащано в друга валута - кувейтски динари.

По тези причини не става ясно как задълженото лице е изчислило

левовата равностойност на 33 000,00 кувейтски динара и точно към кой период. На следващо място, липсват каквито и да е писмени доказателства както за тяхното придобиване, така и за внасянето им на територията на Република България. Те не са декларирани нито пред митническите власти, нито като облагаем доход през годината, когато се твърди, че са получени. По изложените съображения, съдът намира за неоснователно възражението, че така декларираната от лицето сума не е приета от органите по приходите за разполагаема към началото на ревизирания период - 01.01.2007 г.

Същото важи и за твърденията за реализирани доходи от Русия през 2005 г. и Ч. през 2006 г., които лицето претендира, че са в размер на паричните средства, които съгласно Наредба № 10/16.10.2003 г. за износа и вноса на парични средства, благородни метали и скъпоценни камъни и изделия със и от тях, лицата имат право да внасят писмено без деклариране пред митническите органи, а именно - 8 000,00 лв., респективно по 9 500,00 евро през 2007 г. и 2008 г.

Следва да се отбележи, че дори жалбоподателката да бе доказала пътуване до цитираните страни през съответните периоди, това по никакъв начин не доказва факта на получаване на облагаеми доходи в значителни размери. Както са констатирани органите по приходите задълженото лице **не е декларирано надлежно** получаването на такива доходи през конкретните периоди, когато се твърди, че доходите са реализирани, още повече, че два от периодите са процесии в настоящото производство - 2007 г. и 2008 г. Заявлението на жалбоподателката, че е укривала доходи и в години, предшестващи ревизираните периоди, представлява признание, свидетелстващо за неправомерното ѝ поведение, което по никакъв начин не може да бъде толерирано от настоящата инстанция. Поради това, ревизираното лице не би могло да черпи права от собственото си неправомерно поведение.

Неоснователно е възражението, че средствата за закупуване на апартамента на внука на жалбоподателката, са били предоставени от неговите родители - Д. Н. Ц. и нейния съпруг Ц. М. Ц., живеещи през този период в САЩ.

Липсват данни за спестени парични средства от родителите на Б. Ц. М., нито за предоставянето им неговата баба - Б. С. Т., нито за съхраняването им в брой (а не по банкова сметка). На второ място, липсват също така данни за предаване на необходимата за закупуване на недвижимия имот сума (над 90 000,00 лв.) именно през първия ревизиран период - 2007 г. Тези благоприятни за лицето твърдения са подкрепени единствено с изготвени за целта декларации, като може да се предположи, че това е

направено единствено за намаляване размера на констатирания от органите по приходите недостиг на парични средства. На следващо място, но не и последно по значение, следва да се отбележи, че дори да са били предоставяни такива средства (претендираният размер от над 105 000,00 лв. е напълно недоказан), то не може да се приеме, че те са били съхранявани единствено в брой.

Правилно ревизиращите органи са констатирани при предишната ревизия, че Б. С. Т. е извършила към своите роднини банкови преводи, както следва: на 09.05.2008 г. - 12 000,00 щ.д., на 27.02.2009 г. - 6 300,00 щ.д. към дъщерята Д. Ц.; на 22.08.2011 г. - 10 000,00 щ.д.; на 23.08.2011 г. - 9 883,00 щ.д. към Пенсилвански университет за внука Б. Ц. и на 08.12.2011 г. - 15 048,00 щ.д. пак към него.

Доколкото за ревизирания период жалбоподателката е превела към своите роднини в САЩ над 53 000,00 долара, липсва житейска логика същите при завръщането си в България да са внасяли в брой суми в размер около 9 000,00 долара (или допустимия от закона размер към съответния период), които да са й предоставяли за закупуване на процесния недвижим имот.

През ревизирания период жалбоподателката е разполагала с около двадесет сметки в седем различни банки, включително и във валута - евро и щатски долари. Само за 2007 г., когато не е декларирала получаването на никакъв облагаем доход, Б. С. Т. е внесла в банкови сметки общо 68 712,76 лв. Съответно за 2008 г. при декларирани доходи от наеми на недвижимо имущество в размер на 7 021,17 лв. (получавани изцяло по банков път) задълженото лице е успяло да внесе по банковите си сметки 57 709,89 лв., както и да закупи от [фирма] право на строеж за сумата от 54 176,49 лв.

По изложените съображения, съдът намира за неоснователно и недоказано възражението, че закупуването на недвижимия имот на нейния внук Б. Ц. е извършено със средства на неговите родители.

Основателно е оплакването относно включването като облагаем доход за периодите от 2008 г. до 2011 г. на суми, получени от лицата Е. Р., В. Д., Й. Ц., Р. О., М. и В. Станеви, които същите са заявили, че са платили за лечение, квалифицирани от ревизиращия екип като укрити от лицето доходи и обложени с данък съгласно чл. 35 от ЗДДФЛ. Основната специфика на ревизиите по особения ред на чл. 122 от ДОПК е използването на съвкупност от особени доказателствени правила, които позволяват прилагането на материалноправните норми на съответния данъчен закон при съществена или пълна липса на необходимите доказателства за настъпването на фактическите състави, посочени в

съответния материален закон и водещи до възникване на данъчни задължения. Обратно, в хипотезата, в която са налице обстоятелствата, предвидени в съответната правна норма, установен е конкретният източник на дохода и неговия размер, не е обосновано данъчната основа да се определя по особения ред по чл. 122 от ДОПК, доколкото съобразно чл. 122, ал. 4 от ДОПК прилагането на особения ред се отнася винаги до целия доход на физическото лице от всички източници /от страната и чужбина/ и за всички видове доходи и не е допустимо прилагане на особения ред само по отношение на отделен вид доход.

С оглед установеното наличие на обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, т. 7 от ДОПК - несъответствие между получените приходи и разходи на ревизираното лице, между имущественото и финансовото му състояние за ревизираните периоди, ревизиращият екип е преминал към извършване на ревизия по реда на чл. 122 от кодекса и е определил данъчната основа на облагаемите доходи за съответните години по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК. Определянето на данъчната основа за отделни периоди, обхванати от ревизията - от 2008 г. до 2011 г., е извършено като констатираният недостиг на парични средства за всяка година е сумиран с получени доходи от лицата Е. Р., В. Д., Й. Ц., Р. О., М. и В. Станеви, както и преведени чрез системите М. и W. U..

Установеното несъответствие между получените приходи и доходи и имущественото и финансовото състояние на ревизираното лице е предпоставка за преминаване на ревизията по особения ред на чл. 122 от ДОПК. От друга страна обаче, процесиите суми могат да се квалифицират като доходи от други източници по смисъла на Глава пета, Раздел шести от ЗДДФЛ, както са сторили ревизиращите, което предполага облагането им да бъде извършено по реда на материалния закон. Доколкото е недопустимо смесването на реда за формиране на данъчна основа при „особени случаи” по смисъла на чл. 122, ал. 2 от ДОПК и разпоредбите за формиране на данъчна основа по общия ред на ЗДДФЛ, то следва, че за органите по приходите е съществувала възможност да извършат облагане или само на недостига на парични средства за отделните години, което налага формирането на данъчната основа да бъде извършено задължително съобразно критериите по чл. 122, ал. 2, т. 1 - т. 16 от ДОПК, или на доходите от други източници, като се приложат правилата за образуване на облагаемия доход и данъчната основа по ЗДДФЛ. Като не е съобразено това, се е стигнало до издаването на незаконосъобразен ревизионен акт в тази му част, която правилно е изменена съобразно решението на ДОДОП. Процесиите суми не само са приети за недеклариран доход, но и са включени в приходната част на парични

поток, тоест са приети за разполагаеми средства. Не е съобразено обаче, че ако се приеме, че спорните средства представляват приход на дружеството и затова от жалбоподателката не е издадена разписка или квитанция, то те не би следвало да се включват в паричния поток на Б. С. Т., в резултат на което със суми в същия размер следва да се увеличи размерът на констатирания недостиг на парични средства. Не би имало значение дали спорните суми ще се третираат като получен, но недеклариран от жалбоподателката доход, с който тя разполага, или те са приход на дружеството, който обаче не следва да се включва в изготвения паричен поток като разполагаеми средства на лицето, което води до увеличаване на установения недостиг за съответните години. Това в крайна сметка ще доведе до същия резултат и до идентична данъчна основа за облагане с данък върху доходите, но на различни правни основания - по материалния данъчен закон или що реда на чл. 122 от ДОПК.

Доколкото органите по приходите са избрали особения ред на облагане по чл. 122 от ДОПК и предвид твърденията на жалбоподателката, че това не са нейни доходи, а приходи на [фирма], спорните суми не е следвало да бъдат включвани в изготвения паричен поток като разполагаеми средства на лицето. Това обективно би довело до увеличаване на установения недостиг за съответните данъчни периоди със сумата на недекларираните доходи. Предвид разпоредбата на чл. 155, ал. 8 от ДОПК, която забранява с решението ревизионният акт да се изменя във вреда на жалбоподателя, не може да промени в посока увеличение установения от ревизиращите органи недостиг на парични средства за 2008 г., 2009 г., 2010 г. и 2011 г.

При определяне на относимите към ревизираното лице обстоятелства за процесните периоди издателите на РА са извършили съпоставка между извършените разходи и получените приходи от ревизираното лице, като при определяне на разходите са взети предвид и разходи за издръжка и живот по данни от доставчици на електроснабдителни и далекосъобщителни услуги. Съдът споделя извода на ревизиращият орган относно приложима в случая разпоредба, въз основа на която определеният по чл. 122 от ДОПК облагаем доход на жалбоподателя да се намали с конкретна величина разходи.

Предвид гореизложеното РА, с който на жалбоподателката е определен дължим данък по чл. 48 от ЗДДФЛ е законосъобразен и жалбата срещу него, в обжалваната му част, следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

При този изход на спора разносики се следват само на ответника и същите

с оглед диспозитивното начало следва да се присъдят в поискания размер от 2208,51 /две хиляди двеста и осем лева и петдесет и една стотинки/ лв.

Така мотивирани на основание чл. 160 и чл. 161 от ДОПК,
Административен съд София - град, I отделение, 21 състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на Б. С. Т. срещу Ревизионен акт № Р-2217-1405533-091-001/23.02.2015 г., издаден от М. Г. М., началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и В. С. В., главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, потвърден при обжалването му по административен ред пред директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" – С. при ЦУ на НАП с Решение № 710/15.05.2015 г. на директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" – С. при ЦУ на НАП, с допуснатата поправка на очевидна фактическа грешка с Решение № 1216/06.08.2015 г.

ОСЪЖДА Б. С. Т. да заплати на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" – С. при ЦУ на НАП 2208,51 /две хиляди двеста и осем лева и петдесет и една стотинки/ лева юрисконсултско възнаграждение.

РЕШЕНИЕТО може да се обжалва с касационна жалба пред ВАС в 14 дневен срок от съобщаването му на страните чрез връчване на преписи.

СЪДИЯ: