

РЕШЕНИЕ

№ 12707

гр. София, 24.07.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 16 състав,
в публично заседание на 24.04.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ралица Романова

при участието на секретаря Елица Делчева, като разгледа дело номер **2698** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на А. А. В., ЕГН [ЕГН], с адрес: [населено място], [жк], [жилищен адрес] вх. №1, ет. 11, ап. 80, със съдебен адрес: [населено място], [улица], вх. В, ет. 5, ап. 17, чрез адв. П. К., срещу ревизионен акт (РА) № Р-22221521001785-091- 001/10.11.2021 г., издаден от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и М. К. М., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, изменен с решение № 158/31.01.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ДОДОП С. при ЦУ на НАП).

С жалбата се оспорва РА в частите, изменени и потвърдени с Решение № 158/31.01.2022 г. на директора на ДОДОП С., а именно - определени допълнителни данъчни задължения по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2015 г., 2016 г., 2017 г. и 2018 г. в общ размер на 8575.09 лв., в т.ч.: главница 6062.25 лв. и 2512.84 лв. лихви за забава. Оспорват се констатациите на органите по приходите относно получените от жалбоподателя доходи и направени разходи през ревизираните периоди с твърдение, че са формиран при особено съществени нарушения на административнопроизводствените правила и принципи на данъчно-осигурителния процес. На първо място, се възразява срещу наличието на основание по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК за определяне на размера на данъчната основа по реда на чл. 122,

ал. 2 и чл. 124 от ДОПК. Оспорва се констатацията на органите по приходите за реализирани доходи, които не са декларирани, както и за извършването на разходи за осигурителни вноски за сметка на ревизираното лице. Изразено е искане за отмяна на РА. Претендира разноски по делото.

В открити съдебни заседания по делото жалбоподателят се представлява от адв. К., която поддържа жалбата и изложените в нея доводи за незаконосъобразност и необоснованост на РА. Претендира присъждане на направените по делото разноски, съгласно представен списък.

Ответникът - директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, се представлява по делото от юрк. Г. и юрк. И.. Оспорва жалбата.

Административен съд София-град, след като обсъди доводите на страните и прецени събраните и приети по делото доказателства, приема за установена следната фактическа обстановка:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221521001785-020-001 от 25.03.2021 г., издадена от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. /упълномощена със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С./, е възложено извършването на ревизия на А. А. В. за определяне на задълженията за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от Закон за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) за данъчните периоди от 2015 г. до 2018 г. Заповедта е връчена на 06.04.2021 г., от която дата тече срокът по чл. 114, ал. 1 от ДОПК за приключване на ревизията. Срокът за извършване на ревизията е продължен до 03.09.2021 г. със Заповед № Р-22221521001785-020-002 от 25.06.2021 г., издадена от възложителя на ревизията.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221521001785-092-001 от 17.09.2021 г., в който са отразени констатации на ревизиращия екип и направените въз основа на тях изводи относно данъчното облагане на лицето.

Ревизията приключва с РА № Р-22221521001785-091-001/10.11.2021 г., издаден от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и М. К. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, с който за данъчните периоди от 2015 г. до 2018 г. са установени задължения по Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) общо в размер на 10 032,25 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 4 506,91 лв. РА е връчен на 10.11.2021 г. по електронен път.

С жалба вх. № 94-А-569/24.11.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-22-1932/29.11.2021 г. по регистъра на ДОДОП С. А. В. е оспорил РА пред директора на ДОДОП, който с решение № 158/31.01.2022 г. е уважил частично жалбата и е изменил РА, както следва:

- за 2015 г. вместо размер на задължението от 3 565,61 лв. е определен размер от 695,61 лв., а начислените лихви в размер на 2 000,93 лв. - на 390,92 лв.;
- за 2016 г. вместо размер на задължението от 2 359,56 лв. е определен размер от 2 059,56 лв., а начислените лихви в размер на 1 084,83 лв. - на 946,90 лв.;
- за 2017 г. вместо размер на задължението от 3 607,33 лв. е определен размер от 3 207,33 лв., а начислените лихви в размер на 1 292,73 лв. - на 1 149,39 лв.;
- за 2018 г. вместо размер на задължението от 1 260,79 лв. е определен размер от

860,79 лв., а начислените лихви в размер на 128,42 лв. - на 25,63 лв.

Решението е връчено на ревизираното лице на 03.02.2022 г. по електронен път, видно от удостоверение за извършено връчване по електронен път на л. 21 от делото.

С жалба вх. № 53-04-152 от 16.02.2022 г., подадена чрез ДОДОП С., А. В. е оспорил РА пред Административен съд София-град, във връзка с което е образувано настоящото съдебно производство.

По делото са приобщени материалите – част от ревизионната преписка. Ангажирани са доказателствени искания за събиране на доказателства и доказателствени средства в съдебното производство. В хода на съдебното производство по искане на жалбоподателя са допуснати съдебно-счетоводни експертизи (основна и допълнителна), по които назначеното вещо лице е представило заключения и е изслушано в съдебно заседание, като е дадена възможност на страните да зададат въпроси във връзка с изложените констатации и направените изводи.

При така установената фактическа обстановка съдът прави следните правни изводи:

Жалбата до съда е подадена чрез ДОДОП С. на 16.02.2022 г. в срока и по реда на чл. 156, ал. 1 от ДОПК от лице с правен интерес от оспорване, като адресат на РА, с който в негова тежест са определени задължения, и след изчерпване на административния ред за обжалване, поради което е процесуално допустима и следва да бъде разгледана по същество.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

РА № Р-22221521001785-091-001/10.11.2021 г. е издаден от възложителя на ревизията, оправомощен по реда на чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и ръководителя на ревизията, посочен в ЗВР. С оглед на това същият е издаден от компетентни органи съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК и не се установяват основания по чл. 146, т. 1 от АПК за обявяване на нищожност.

Същият е издаден като електронен документ, подписан е с квалифицирани електронни подписи на издателите му и съгласно чл. 3, ал. 2 от ЗЕДЕУУ, отговаря на предвидената в закона писмена форма. Същият е мотивиран с констатациите, изложени в РД, който съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна негова част. Съдържа и разпоредителна част в табличен вид с посочване на вид, основание, период и размер на установените данъчни задължения. Следователно от формална страна РА е издаден в предвидената от закона форма и има изискуемото съдържание.

В ревизионното производство не са допуснати съществени процесуални нарушения, които да представляват самостоятелно основание за незаконосъобразност на РА. Същото е проведено по реда на ДОПК, извършените процесуални действия са описани подробно в РД и за тях са съставени съответните официални документи (протоколи и искания за представяне на документи и писмени обяснения).

С Протокол № Р-22221521001785-П.-001/18.06.2021 г. към административната преписка са присъединени доказателствата, събрани в хода на контролно производство, възложено с УИН № ПФ-22221519000645. При проверката са анализирани източниците на доходи на жалбоподателя, при което е направена съпоставка на имуществото и доходите му. Проверката е приключила с издаването на Протокол № ПФ-22221519000645-073-001/25.03.2021 г. Установено е, че през периода

от 01.01.2015 г. до 31.08.2018 г. А. А. В. е предоставил средства на П. Г. 74 ЕООД общо в размер на 242 932,79 лв. под формата на допълнителни парични вноски в капитала на дружеството.

При проверката са изпратени запитвания до трети лица, държавни и общински органи, в отговор на което са получени описаните в РД писмени доказателства. Също така е била изисквана информация за движението на паричните средства по банковите сметка на А. А. В.. Изискани са документи от П. Г. 74 ЕООД, Е. М. ЕООД с ЕИК[ЕИК] и БУЛ В. ЕООД с ЕИК[ЕИК] за предоставяни или получавани парични средства от ревизираното лице.

На А. А. В. е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) № Р-22221521001785-040-001/21.06.2021 г., с което е изисквана информация за наличните парични средства в брой към началото и края на всяка календарна година и извършените разходи от лицето за пътуванията в чужбина. От ревизираното лице са изискани и доказателства за произхода на паричните средства, предоставени като допълнителни парични вноски в капитала на П. Г. 74 ЕООД и доказателства за произхода на внесените от лицето суми по банковите му сметки. От А. А. В. е изискана и декларация по чл. 124, ал. 3 от ДОПК, съдържаща съответната информация за имущество, вид и размер на направени разходи, източници на доходи и участия в управителни и надзорни органи на юридически лица за периода от 01.01.2015 г. до 31.12.2018 г. В отговор са представени документи и писмени обяснения, подробно описани в констативната част на РД.

На основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК са изпратени искания за представяне на документи, данни, сведения, книжа до трети лица, както следва: ПЕЙСЕЙФ БЪЛГАРИЯ ЕООД с ЕИК[ЕИК], ФИНАНСОВА КЪЩА К. Е. С. ЕООД с ЕИК[ЕИК], ТАВЕКС ЕООД с ЕИК[ЕИК], Т. Ф. С. АД с ЕИК[ЕИК], ФАКТОР И.Н. АД с ЕИК[ЕИК], ИЗИПЕЙ АД с ЕИК[ЕИК], А. АД с ЕИК[ЕИК], ТРАНЗАКТ Ю. ЕАД с ЕИК[ЕИК], ПЕЙНЕТИКС АД с ЕИК[ЕИК], И. ПЕЙМЪНТ С. ООД с ЕИК[ЕИК], С. НН 77 ЕООД с ЕИК[ЕИК] и ЕС Е. ЕН ЕООД с ЕИК[ЕИК].

В хода на ревизията са извършени проверки в програмните продукти на НАП относно вида и източниците на доходи, деклариращи от лицето; данните за неговото осигуряване; информация за извършените от А. А. В. покупки от регистрирани по ЗДДС лица; информация за направените вписвания по партидата на лицето в Имотния регистър на Службата по вписванията; информация за притежаваните от лицето моторни превозни средства и други.

Установено е, че жалбоподателят е местно физическо лице и на основание чл. 1, във връзка с чл. 8, ал. 1 от ЗДДФЛ, е данъчно задължено лице за доходи, произтичащи от източници в България и чужбина. А. А. В. не е женен и няма деца.

След анализ на събраните доказателства и извършена съпоставка между декларираните доходи на лицето и извършените от него разходи е установено наличието на обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК, а именно: до започването на ревизията не е подадена декларация, когато задължението се определя по декларация, както и са налице данни за укрити доходи и превишение на разходите спрямо получените доходи за данъчните периоди от 01.01.2015 г. до 31.12.2018 г. Предвид изложеното данъчните основи за облагане с данък по чл. 48 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2018 г. са определени по реда на чл. 122 от ДОПК. При определянето им са взети предвид относимите към ревизираното лице обстоятелства, както следва: вида и характера на фактически осъществяваната

дейност; платени данъци, мита, такси, вноски и други публични вземания; движението и остатъците по банкови сметки; официални документи и документи с достоверни данни; капитала и пазарната цена на придобитите имущества към момента на придобиването им; brutните доходи; ценовите и другите условия на сделките, сключени с цел отклонение от данъчното облагане, включително данните за такива сделки между свързани с ревизирания лица; обичайният размер на разходите за живот, издръжка, обучение и лечение, както и на транспортните, дневните и квартирните разходи при пътувания в страната и чужбина; други доказателства, които могат да послужат за определяне на основата /чл. 122, ал. 2, т. 1, т. 2, т. 3, т. 4, т. 7, т. 8, т. 10, т. 13, т. и т. 16 от ДОПК/.

За определяне на данъчната основа за процесните данъчни периоди органите по приходите са събрали данни относно доходите на лицето и извършените разходи и са изготвили парични потоци за всеки от периодите.

Съгласно данните от информационната система на НАП за данъчните периоди от 01.01.2015 г. до 31.12.2018 г. ревизираното лице не е получавало доходи по трудови или извънтрудови правоотношения. Налице са данни единствено за получени доходи през 2018 г. общо в размер на 19 000,00 лв., от които 10 000,00 лв. представляват изплатени дивиденди от Е. М. ЕООД /в размер на 7 000,00 лв./ и от БУЛ В. ЕООД /в размер на 3 000,00 лв./ и 9 000,00 лв. - доход от отдаване под наем на ателие № 18, находящо се на адрес [населено място], [улица], ет. 6, и гараж № 74, находящ се в [населено място], [жк], бл. 387А.

Органите по приходите са установили още че А. А. В. е самоосигуряващо се лице, като за периода на ревизията за жалбоподателя са подавани данни с декларация обр. 1 за самоосигуряване на лицето върху минималния осигурителен доход /в диапазон от 420,00 лв. до 510,00 лв./.

През 2015 г. А. А. В. е получил заеми общо в размер на 24 000,00 лв. от ЕС Е. ЕН ЕООД /в размер на 12 000,00 лв./ и от С. НН 77 ЕООД /в размер на 12 000,00 лв./.

Констатирано е, че заемните суми са върнати изцяло.

През 2015 г. А. А. В. е получил дарение от К. Й. В. /майка на ревизираното лице/ в размер на 17 000,00 лв. От тази сума 10 000,00 лв. са предоставени в брой на жалбоподателя и 7 000,00 лв. са преведени по банковата сметка на П. Г. 74 ЕООД.

През 2015 г. ревизираното лице е получило дарение от М. В. Г. в размер на 18 700,00 лв., която е преведена по банков път на П. Г. 74 ЕООД;

През 2017 г. ревизираното лице е получило дарение от К. Й. В. в размер на 10 726,71 лв.

А. А. В. е декларирал начална разполагаема сума в брой към 01.01.2015 г. в размер на 40 000,00 лева. Заявил е, че декларираните налични парични средства в брой представляват спестявания за периода от 2001 г. до 2014 г. В подкрепа на това твърдение жалбоподателят е представил Удостоверение УП-2, издадено от Е. Е. ЕООД за получено възнаграждение за периода от 2002 г. до 2014 г. в размер на 135 000,00 лв.

Органите по приходите не са констатирани несъответствия при съпоставката на декларираните данни и информацията в програмните продукти на НАП. Предвид изложеното са приели, че А. А. В. действително е разполагал с декларираната от него сума в брой към 01.01.2015 г. в размер на 40 000,00 лв. и същата е приета като начално салдо за периода в изготвената таблица за съпоставка на доходите и имуществото на лицето с направените от него разходи за периода.

След анализ на данните в информационния масив на НАП органите по приходите са кредитирали и останалите суми, декларирани от лицето като налични разполагаеми суми в началото и в края на отделните данъчните периоди в обхвата на ревизията. Прието е, че жалбоподателят е разполагал с налични парични средства в брой, както следва:

- към 01.01.2015 г. в размер на 40 000,00 лв., съответно към 31.12.2015 г. в размер на 63 000,00 лв.;
- към 01.01.2016 г. в размер на 63 000,00 лв., съответно към 31.12.2016 г. в размер на 50 000,00 лв.;
- към 01.01.2017 г. в размер на 50 000,00 лв., съответно към 31.12.2017 г. в размер на 22 000,00 лв.;
- към 01.01.2018 г. в размер на 22 000,00 лв.

А. А. В. е декларирал, че за периода от 2015 г. до 2018 г. е извършвал разходи за издръжка и живот общо в размер на 250,00 лв. на месец или около 3 000,00 лв. годишно.

В изготвените таблици за съпоставка са включени допълнително и направените от лицето комунални разходи, както и разходите за местни данъци и такси, за които е получена информация от трети лица за открити партии на името на А. А. В., подробно описани на стр. 10 - стр. 11 от РД. В разходната част на справката за паричните потоци са отразени и сумите за платените вноски по застрахователни договори на името на ревизирувания субект.

Констатирано е, че през периода от 2015 г. до 2018 г. ревизираното лице, в качеството на едноличен собственик на капитала и управител на П. Г. 74 ЕООД, е внесло парични средства в патримониума на дружеството, представляващи допълнителни парични вноски по смисъла на чл. 134 от Търговския закон (ТЗ), както следва:

- за 2015 г. в размер на 117 970,67 лв., от които 62 270,67 лв. в брой с приходни касови ордери и 55 700,00 лв., внесени по банковата сметка на дружеството на 18 и 19 юни 2015 г.;
- за 2016 г. в размер на 36 000,00 лв., внесени в брой с приходни касови ордери в касата на дружеството;
- за 2017 г. в размер на 50 500,00 лв., внесени в брой с приходни касови ордери в касата на дружеството;
- за 2018 г. в размер на 38 462,79 лв., внесени в брой с приходни касови ордери в касата на дружеството.

Процесните суми са описани на ред 21 „Предоставени парични заеми от трети лица“ в разходната част на изготвените таблици за съпоставка на имуществото и доходите на лицето, като част от РД.

За част от сумата, предоставена като временна финансова помощ на П. Г. 74 ЕООД, ревизираното лице е декларирало, че му е възстановена от дружеството в брой и по банков път. За 2015 г. дружеството е върнало общо сумата от 100 400,00 лв., от които 18 900,00 лв. в брой с разходни касови ордери и 81 500,00 лв. по банков път. За 2016 г. дружеството е върнало общо сумата от 19 385,00 лв., от които 8 000,00 лв. в брой с разходни касови ордери и 11 385,00 лв. по банков път. За 2017 г. дружеството е възстановило общо сумата от 68 107,29 лв., от които 11 000,00 лв. в брой с разходни касови ордери и 57 107,29 лв. по банков път. За 2018 г. дружеството е върнало общо сумата от 35 407,30 лв., от които 1 000,00 лв. в брой с разходни касови ордери

и 34 407,30 лв. по банков път.

С цел установяване на така декларираните обстоятелства от П. Г. 74 ЕООД са изискани доказателства за връщането на посочените по-горе суми. В отговор са представени приходни касови ордери за получени от жалбоподателя суми през периода 2015 г. - 2018 г., разходни касови ордери за върнати суми, оборотни ведомости и счетоводни регистри, банкови извлечения и протоколи от общото събрание на П. Г. 74 ЕООД. С последните е взето решение да бъдат направени допълнителни парични вноски съгласно чл. 134 от ТЗ от А. А. В. и са определени срокове за връщане на сумите.

Органите по приходите са приели, че лицето не е получило реално част от сумите и не са ги отразили в приходната част на изготвените справки. В тази връзка е посочено, че през 2015 г. в банковите сметки на ревизираното лице не е постъпвала сумата от 81 500,00 лв. През 2016 г. по банковите сметки на жалбоподателя не е постъпила сумата от 11 385,00 лв. Въпреки че не са изложили конкретни мотиви, ревизиращите органи не са приели за доказани разполагаеми суми на лицето, както следва: в размер на 1 000,00 лв., за които се твърди, че са върнати с РКО през 2017 г.; в размер на 1 085,00 лв., за които се твърди, че са върнати по банков път през 2017 г. и в размер на 1 000,00 лв., за които се твърди, че са върнати с РКО през 2018 г. Предвид изложеното тези суми не са отразени в приходната част на изготвената справка за паричните потоци.

Установено е, че на А. А. В. са издадени фактури от регистрирани по ЗДДС лица на обща стойност от 196 779,53 лв. Посочено е, че част от тези разходи в размер на 88 724,20 лв. са по издадените от СМ-5 ООД фактури за продажба на недвижими имоти в [населено място]. С оглед обстоятелството, че плащанията са извършени по банков път от банковата сметка на П. Г. 74 ЕООД, е прието, че същите не следва да участват при съпоставката между получените доходи и направените разходи от лицето. Съответно на това тази сума не е отразена в справката за паричните потоци като разход на жалбоподателя.

Органите по приходите са приели, че останалите разходи по издадените на лицето фактури са извършени от А. А. В. и са включени в разходната част на справката за паричните потоци.

Съгласно данните от имотния регистър, воден от Службата по вписванията към Агенция по вписванията, през ревизираните периоди жалбоподателят е участвал в следните сделки с недвижими имоти, както следва:

1. На 22.06.2015 г. по партидата на жалбоподателя е вписана покупко-продажба на недвижим имот - апартамент № Б12, мазе и гараж № 127, находящи се в [населено място], [жк], бл. 387. Като продавач на имота е вписано СМ-5 ООД, а като купувач А. А. В.. Както беше посочено по-горе, покупката не е отразена като разход в справката за паричните потоци на жалбоподателя, тъй като дължимата цена е платена по банков път от П. Г. 74 ЕООД. Съгласно издадените от доставчика фактури, стойността на имота е в размер на 77 654,20 лв.

2. На 25.05.2016 г. по партидата на жалбоподателя е вписана покупко-продажба на недвижим имот - гараж № 74, находящ се на адрес [населено място], [жк], бл. 387. Като продавач на имота е вписано СМ-5 ООД,

а като купувач А. А. В.. Както беше посочено по-горе, покупката не е отразена като разход в справката за паричните потоци на жалбоподателя, тъй като дължимата цена е платена по банков път от П. Г. 74 ЕООД. Съгласно издадените от доставчика фактури, стойността на имота е в размер на 11 070,00 лв.

3. На 12.06.2018 г. по партидата на жалбоподателя е вписана покупко-продажба на недвижим имот - апартамент № 17, мазе № 17 и гараж № 6, находящи се на адрес [населено място], [жк], бл. 247А. Като продавач на имота е вписано КОНТРАКТ С. ООД, а като купувач А. А. В.. Процесната покупка в размер на 105 078,92 е отразена като разход на лицето на ред 16 от изготвените справки за съпоставка на доходите на лицето и направените разходи за данъчните периоди 2017 г. и 2018 г. Съответно на издадените фактури за 2017 г. е установен разход в размер на 81 006,62 лв. и за 2018 г. в размер на 24 172,36 лв.

Видно от изготвената справка за движението на разполагаемите парични средства, е установено превишаване на разходите над доходите, както следва:

- за 2015 г. е установен недостиг в размер на 35 656,13 лв.;
- за 2016 г. е установен недостиг в размер на 23 595,63 лв.;
- за 2017 г. е установен недостиг в размер на 36 073,27 лв.;
- за 2018 г. е установен недостиг в размер на 4 997,53 лв.

Установеният недостиг на парични средства на лицето за процесните периоди произтича основно от предоставянето на парични средства под формата на допълнителни вноски в капитала на П. Г. 74 ЕООД и закупуването на недвижим имот от КОНТРАКТ С. ООД през 2018 г., за които парични средства е прието, че са с неустановен произход.

При така установената фактическа обстановка с РА са установени задължения за данък по чл. 48 от ЗДДФЛ, както следва: в размер на 3 565,61 лв. за 2015 г.; в размер на 2 359,56 лв. за 2016 г.; в размер на 3 607,33 лв. за 2017 г. и в размер на 1 260,79 лв. за 2018 г., ведно с начислените лихви общо в размер на 4 506,91 лв.

С решението по оспорването на РА директорът на ДОДОП С. е приел за частично основателна жалбата на ревизираното лице, при което е изменил размера на установените с РА задължения за данък върху данъчната основа по чл. 17 от ЗДДФЛ, както следва:

- за 2015 г. вместо размер на задължението от 3 565,61 лв. е определен размер на същото от 695,61 лв., а начислените лихви в размер на 2 000,93 лв. са намалени на 390,92 лв.;
- за 2016 г. вместо размер на задължението от 2 359,56 лв. е определен размер на същото от 2 059,56 лв., а начислените лихви в размер на 1 084,83 лв. са намалени на 946,90 лв.;
- за 2017 г. вместо размер на задължението от 3 607,33 лв. е определен размер на същото от 3 207,33 лв., а начислените лихви в размер на 1 292,73 лв. са намалени на 1 149,39 лв.;
- за 2018 г. вместо размер на задължението от 1 260,79 лв. е определен размер на същото от 860,79 лв., а начислените лихви в размер на 128,42 лв. са намалени на 25,63 лв.

Съгласно разпоредбата на чл. 124, ал. 2 от ДОПК, в производството по обжалване на ревизионен акт при извършена ревизия по чл. 122 ДОПК, фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 ДОПК е подкрепено от събраните доказателства. Така установената презумпция за вярност на фактическите констатации е оборима и доказателствената тежест за това носи жалбоподателят. Следователно в производството по съдебно обжалване на РА, издаден по реда на чл. 122 ДОПК, в тежест на органите по приходите е да установят основанията за извършване на ревизия при особени случаи, както и спазването на императивния процесуален ред за това, а в тежест на жалбоподателя е с провеждане на пълно обратно доказване да обори презумпцията за вярност на фактическите констатации, обективирани в акта. За да се приложи обаче презумпцията по чл. 124, ал. 2 ДОПК, фактическите констатации, на които се позовават органите по приходите, следва да са подкрепени от надлежни доказателства, в противен случай тежестта за опровергаването им не може да се възлага на ревизирания субект. Основанията за извършване на ревизия по особения ред са изчерпателно изброени от закона в разпоредбата на чл. 122, ал. 1, т. 1-8 ДОПК.

Определянето на данъчната основа за облагане с данъци, както и размерът на последните, са нормативно установени и следва да се прилагат точно. Единствено при наличие на обстоятелства по чл. 122, ал. 1 ДОПК и при спазване на правилата на чл. 122, ал. 2 и ал. 4 ДОПК законът дава възможност на органите по приходите да приложат установения от съответния закон размер на данъка към определена от тях основа. За целта, основанията по чл. 122, ал. 1 ДОПК следва да са безспорно установени и тежестта за това е на органите по приходите, тъй като извършването на облагане по особения ред не може да почива на предположения, а на конкретни факти обосноваващи някоя от хипотезите на чл. 122, ал. 1 ДОПК.

За да бъде определена данъчната основа по чл. 17 от ЗДДФЛ по отношение на А. В. по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК, следва да се приеме, че за всеки от ревизираните периоди от 2015 г. до 2018 г. е установено някое от обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, т. 1 - 8 ДОПК за провеждане на ревизията по особения ред. Наличието само на едно основание от изброените в чл. 122, ал. 1, т. 1-8 ДОПК е достатъчно за провеждане на ревизията по особения ред и формиране на данъчната основа по чл. 122, ал. 2 ДОПК. В случая прилагането на особения ред за определяне на данъчната основа по реда на чл. 122, ал. 2 ДОПК е обосновано със съществено превишение на извършените разходи над получените доходи през ревизираните данъчни периоди – чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК. На основание чл. 123, ал. 1, т. 2 от ДОПК, в случаите по чл. 122, ал. 1 при определяне на основата по реда на чл. 122, ал. 2 се смята до доказване на противното, че е налице подлежаща на облагане с данъци печалба или доход, когато направените разходи от лицето и от свързаните с него лица по § 1, т. 3, буква "а" от допълнителните разпоредби явно и съществено превишават размера на декларираните получени средства.

В настоящия случай е установен от органите по приходите размерът на

доходите и на разходите на жалбоподателя, след което са изготвени парични потоци. За начална разполагаема сума за всеки от периодите е приета декларираната от ревизираното лице в представен отговор на искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (на л. 119-121 от делото). За 2015 г. е декларирана разполагаема сума в брой от 40 000 лв. и по банкови сметки в размер на 66 528,64 лв. За 2016 г. е декларирана сума от 63 000 лв. в брой (налични към 31.12.2015 г.). За 2017 г. е деклариран сума от 50 000 лв. в брой (налични към 31.12.2016 г.). За 2018 г. е деклариран сума от 22 000 лв. в брой (налични към 01.01.2018 г.).

За 2015 г. в хода на ревизията са установени доходи/постъпления на А. В. в размер на 70 900 лв., формирани от заем от К. В. в размер на 10 000 лв., суми, платени от П. Г. 74 ЕООД, в размер на 36 900 лв., заеми от дружествата ЕС Е. ЕН ЕООД и С. НН 77 ЕООД по 12 000 лв., общо 24 000 лв. по договор за заем от 04.05.2015 г. със заемотател ЕС Е. ЕН ЕООД и договор за заем от 04.05.2015 г. със С. НН 77 ООД, представени РКО и квитанции, подписани от представител на дружеството и от А. В. за предаване на последния на посочената сума. Разходите са за издръжка и живот (3 000 лв.), комунални разходи по фактури от доставчици (1 178,96 лв.), платени задължения по заеми (24 000 лв.), предоставени средства като допълнителни парични вноски на П. Г. 74 ЕООД (117 970,67 лв.), за платени данъци, задължителни осигурителни вноски и други публични задължения (1 329,72 лв.), за застраховки (867,58 лв.), плащания чрез ПОС устройство (1 619,21 лв.) и др., или общо 150 040,09 лв. С оглед на това е констатиран недостиг на средства (превишение на разходите над получените доходи) в размер на 35 656,13 лв.

За 2016 г. са установени доходи в размер на 8 000 лв. от П. Г. 74 ЕООД, възстановена във връзка с направени допълнителни парични вноски. Не е взета предвид сума в размер на 11 385 лв., възстановена по банков път, тъй като не е установено в хода на ревизията постъпление в посочения размер в периода 01.01.2016 г. – 31.12.2016 г. Установен е размерът на разходите – 44 622,79 лв., формирани от разходи за издръжка и живот (3 000 лв.), комунални разходи по фактури от доставчици (1 271,64 лв.), разходи за закупуване на ценни книжа и дялови участия (400,00 лв.), предоставени средства като допълнителни парични вноски на П. Г. 74 ЕООД (36 000 лв.), за платени данъци, задължителни осигурителни вноски и други публични задължения (2 488,23 лв.), за застраховки (1 136,70 лв.), плащания чрез ПОС устройство (286,92 лв.) и др. При изготвения паричен поток е констатиран недостиг от 23 595,63 лв.

За 2017 г. са установени доходи в размер на 77 549 лв., формирани от получено наследство (10 726,71 лв.), възстановени суми по предоставени средства като допълнителни парични вноски на П. Г. 74 ЕООД (66 022,29 лв.), и други (800 лв.). Установени са разходи в размер на 141 619,55 лв., формирани от разходи за издръжка (3 000 лв.), комунални разходи по фактури от доставчици (1 052,87 лв.), за придобиване и подобрене на недвижимо имущество (81 006,56 лв.), за придобиване и ремонт на МПС (250 лв.), разходи за закупуване на ценни книжа и дялови участия (400,00 лв.), направени допълнителни парични вноски в капитала на П. Г. 74 ЕООД (50 500 лв.), за платени данъци, задължителни осигурителни вноски и други публични

задължения (1 782,54 лв.), за застраховки (916,33 лв.), плащания чрез ПОС устройство (2 654,05 лв.). При изготвения паричен поток е констатиран недостиг от 36 073,27 лв.

За 2018 г. са установени доходи в размер на 52 907,30 лв., формирани от възмездно предоставяне на имущество (9 000 лв.), изплатени дивиденди от Е. М. ЕООД и [улица].2018 г. (9 500 лв.), възстановени суми по предоставени средства като допълнителни парични вноски на П. Г. 74 ЕООД (34 407,30 лв.). Установени са разходи в размер на 79 516,22 лв., формирани от разходи за издръжка (3 000 лв.), комунални разходи по фактури от доставчици (1 870,01 лв.), за придобиване и подобрене на недвижимо имущество (24 172,36 лв.), извършени плащания в полза на Е. М. ЕООД (1350 лв.) и П. Г. 74 ЕООД (38 462,79 лв.) – общо 39 812,79 лв., за платени данъци, задължителни осигурителни вноски и други публични задължения (2 691,53 лв.), за застраховки (1 067,60 лв.), плащания чрез ПОС устройство (6 849,29 лв.) и други. При изготвения паричен поток е констатиран недостиг от 4 997,53 лв.

За 2015 г. решаващият орган е приел, че на А. А. В. са дарени суми общо в размер на 35 700,00 лв., като е оценил като доказани твърденията на същия, че е получил дарения в този размер, като част от тях по негово нареждане са преведени по сметка на П. Г. 74 ЕООД, във връзка с направени допълнителни парични вноски в капитала на същото по чл. 134 от ТЗ.

По отношение на разходите за издръжка, които са дублирани от органите по приходите, ответникът е приел възраженията на жалбоподателя за частично основателни. В разходите за издръжка и живот се включват потребителските разходи за храна, жилище, образование, здравеопазване, облекло, за почивки, за социални осигуровки и данъци, транспорт и други. В случая е налице дублиране, тъй като в разходната част на справките са отразени както декларираните от лицето разходи за издръжка и живот, така и тези, установени от ревизиращите органи при проверки в програмните продукти на НАП, част от които за платени данъци, задължителни осигурителни вноски, застраховки и комунални услуги. Установено е, че декларираните от лицето разходи за издръжка и живот са доста под определения от статистиката разход за едно лице в домакинство за всеки един от данъчните периоди /за 2015 г. средният годишен разход за издръжка и живот на едно лице съгласно статистиката е в размер на 4 666,00 лв.; за 2016 г. е в размер на 4 755,00 лв.; за 2017 г. е в размер на 5 217,00 лв. и за 2018 г. е в размер на 5 772,00 лв./.

Същото се потвърждава и от съдържащите се в РД констатации, според които установените от органите по приходите разходи надхвърлят размера на декларираните от лицето. С оглед на последното решаващият орган намира, че в разходната част на справките следва да се включат единствено разходите, фактурирани и заплатени от лицето, които са описани от органите по приходите в РД, като бъдат изключени разходите за издръжка и живот в размер на 3 000,00 лв. /годишно/, декларирани от лицето и отразени на ред 14 в изготвените таблици, като по този начин е отстранен ефектът от дублирането и обективно са отразени в разходната част на паричния поток действително направените от ревизираното лице разходи, което настоящият състав намира за обосновано и законосъобразно.

За основателно е прието също така възражението на жалбоподателя относно

определения от ревизиращите органи размер на възстановените по банков и касов път суми от П. Г. 74 ЕООД, отразени като доход за 2017 г. и 2018 г. /ред 12 от съответните таблици в РД/. В тази връзка при преглед на приложените по преписката писмени доказателства /РКО, оборотни ведомости на П. Г. 74 ЕООД, счетоводна разпечатка на сметка 498 на П. Г. 74 ЕООД, писмени обяснения от жалбоподателя и дружеството/, ответникът е приел за доказано, че през 2017 г. П. Г. 74 ЕООД е възстановило на жалбоподателя в брой и по банков път общо сумата от 11 000,00 лв., а не както неправилно са приели органите по приходите в размер на 10 000,00 лв. Аналогично за 2018 г. е приел за доказано връщането с РКО на 1 000,00 лв. Предвид изложеното е прието, че посочените суми следва да се включат в приходната част на изготвените справки за 2017 г. и 2018 г. и със същите да бъде увеличен размера на получените доходи.

С оглед на изложеното до момента и предвид уважаването на възраженията на жалбоподателя по отношение на размера на предоставените му дарения, заеми и връщане на суми по предоставени на П. Г. 74 ЕООД допълнителни парични вноски, както и забраната за влошаване положението на жалбоподателя съгласно чл. 160, ал. 6 от ДОПК, спорът между страните по настоящото дело се свежда до третирането на сумите за осигурителни вноски на самоосигуряващото се лице, изтеглените от АТМ суми, размера на извършените разходи за живот с оглед дублиране с платени на ПОС устройство разходи и размера на възстановените от П. Г. 74 ЕООД суми по банков път.

Във връзка с възраженията за възстановени на жалбоподателя суми от П. Г. 74 ЕООД по предоставени допълнителни парични вноски следва да се отбележи, че органите по приходите са признали за приход тези от тях, за които са представени доказателства – РКО или банково извличение. Ответникът допълнително е приел по направено пред него възражение за доказан доход част от тях в размер на 1000 лв. за 2017 г. и 1000 лв. за 2018 г. съгласно гореизложените мотиви. По преписката са приложени протоколи от общи събрания на дружеството, с което е прието едноличният собственик на дружеството да направи допълнителни парични вноски в капитала му в размер, описан в самите протоколи. Липсва спор между страните, че същите реално са внесени от В., като в ревизионния доклад са посочени конкретно техните размери за всеки ревизиран период. От друга страна, за връщането им на А. В. са представени РКО за плащане на каса и за част от сумите банкови извличения. Последните са подробно описани в РД. За останалите суми, за които не са представени доказателства за постъпване в патримониума на жалбоподателя (по банков път) не се приема, че представляват доход за съответния данъчен период. Този извод на органите по приходите не е оборен в съдебното производство. Доказателства за постъпването на такива суми по известните банкови сметки на лицето не са представени в хода на делото, липсват банкови извличения със съответната информация за такива преводи в сочените от жалбоподателя размери.

Неоснователни са възраженията на жалбоподателя, че изтеглените от АТМ суми следва да бъдат приети за реализиран доход. При съпоставката на получените доходи и направените разходи органите по приходите са приели

като налични парични средства в началото и края на всеки данъчен период всички суми, които са налични в брой или са преведени по банков път. Тоест въпросните парични средства в началото на периода са приети като разполагаме доход за лицето, поради което и изтеглянето им от банковите сметки в брой не представлява нов доход за лицето, а само отразява движението на същите от налични средства по банков път в налични средства в брой. Включването на изтеглените в брой суми от банковите сметки в доходите на лицето би било дублиране на един и същ доход, поради което няма да отрази реалната им сума.

По отношение на размера на извършените разходи за живот и издръжка настоящият състав намира становището на ответника за обосновано и съответстващо на закона и фактите по делото. Като е изключил от разходите за живот декларираните от лицето, по причина че са значително под среднестатистическите за едно лице в домакинство, и са отразени единствено действително извършените такива от жалбоподателя по данни за получени от него стоки и услуги, както и извършени плащания по банков път, е отстранен ефектът от дублирането, а от друга страна - обективно са отразени в разходната част на паричния поток действително направените от ревизираното лице разходи. Жалбоподателят не е оборил констатациите на органите по приходите. Не са представени доказателства, че тези разходи не са свързани с издръжката му или не са платени от негово име във връзка с изпълнение на лични частни или публични задължения, нито че са в по-малък размер, поради което и предвид провеждане на ревизията по реда на чл. 122 - 124 ДОПК е законосъобразно включването им в паричните потоци в разходната им част.

Недоказани са твърденията на жалбоподателя, че е възможно дублиране между отразените в паричните потоци разходи за данъци, застраховки и др. подобни с разходи от плащания чрез ПОС устройство. В подкрепа на тези негови твърдения не се представят никакви доказателства, нито банкови извлечения, разписки за съпоставка на сумите.

На следващо място, недоказани са твърденията на жалбоподателя, че установените разходи за заплатени осигуровки като самоосигуряващо се лице не са за негова сметка. По преписката не са ангажирани писмени доказателства, подкрепящи твърденията на ревизираното лице, и предвид действащата нормативна уредба, съгласно която осигурителните вноски са за сметка на самоосигуряващото се лице – управител на търговско дружество, а не на дружеството, в което се извършва самоосигуряването, не следва да се вземат предвид тези негови възражения. Доказателства за обратното, с което да се установява плащане на тези суми за сметка на П. Г. 74 ЕООД, включително упражняване на дейността от А. В. въз основа на договор за управление и контрол на търговското дружество, който за целите на социалното осигуряване е приравнен на трудов договор, не се сочат от жалбоподателя, такива не са установени и в съдебното производство.

Съгласно заключението на ССЧЕ, размера на доходите на А. А. В. за 2015 година е 161 285,01 лв., а на разходите е 147 040,09 лв., следователно за този данъчен период не е установено превишение на разходите над декларираните доходи и не се установява основанието по чл. 122, ал. 1, т. 7 от ДОПК. За 2016

г. размерът на доходите е 8 000 лв., а на разходите - 41 622,79 лв. За 2017 г. размерът на доходите на А. А. В. е 92 561,00 лв., а на разходите - 184 592,05 лв. Следователно се установява превишение на разходите над доходите и наличие на основанието по чл. 122, ал. 1, т. 7 ДОПК за 2016 г. и 2017 г. За 2018 г. размерът на доходите на А. В. е 77 521,30 лв., а на разходите - 98 355,82 лв. Изчислена е начална разполагаема сума за периода в размер на 22 020,26 лв., поради което вещото лице е констатирало, че не е налице недостиг за 2018 г.

Вещото лице е изследвало вида и размера на съответния доход/приход и вида и размера на съответния разход за всяка от годините в периода 2015 г. – 2018 г., като е направена съпоставка между получени доходи и извършени разходи, както и преценка дали е несъответствие между стойността на имуществото, получените доходи и направените разходи от жалбоподателя в рамките само на конкретен период. Не са извършвани парични потоци с начална разполагаема сума и остатък, съответно недостиг, за всеки от периодите. Поради това заключението на ССЧЕ няма информативна стойност и не допринася за изясняване на предмета на доказване по делото. Това е така, тъй като механичното съпоставяне на доходи и разходи само в рамките на конкретен период не дава информация относно разполагаемите в началото и в края му средства и декларирани ли са те надлежно от лицето, или съответно е неизяснен произходът им.

Оспорваният акт е издаден при правилно прилагане на материалния закон. Установени са по делото обстоятелствата, които обосновават извършването ѝ по особения ред на чл. 122 от ДОПК, а именно посочените в чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 ДОПК, както и обстоятелствата, включени в оборимата презумпция на чл. 123, ал. 1, т. 2 от ДОПК, а именно - направените разходи от лицето и от свързаните с него лица по § 1, т. 3, буква „а“ от допълнителните разпоредби явно и съществено превишават размера на декларираните получени средства. Правилното извършване ревизията по особения ред води до приложимост не само на оборимата презумпция за вярност на фактическите констатации в РА, но и на презумпцията по чл. 123, ал. 1 ДОПК за наличие на облагаем доход при определяне на основата по реда на чл. 122, ал. 2 ДОПК /в този смисъл решение № 3388 от 20.03.2024 г. по адм. д. № 9152/2023 г., VIII отд. на ВАС/.

В разглеждания случай данъчната основа е определена по реда на чл. 122, ал. 2 ДОПК, като са взети предвид наличните данни за ревизираното лице, относими към визираните в нормата обстоятелства. Спазена е процедурата по чл. 124, вр. чл. 122 ДОПК за преминаване към облагане по аналог.

Следователно настоящият състав приема за правилни изводите на ответния орган относно установените задължения по ЗДДФЛ за данъчните периоди от 2015 г. до 2018 г. включително. Същите са определени, като е приет установеният недостиг за недеklarиран и съответно необложен с данък доход. Приложена е регламентираната в чл. 48 ЗДДФЛ ставка от 10 на сто и е формиран размерът на дължимия данък. Правилно е приложен материалният закон и определеният данък отговаря на дължимия такъв съгласно установеното превишение на разходите над доходите на лицето за съответния период.

При този изход на спора в тежест на жалбоподателя А. В. остават направените от него разноски по делото. От ответника не е заявена претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, поради което съдът не дължи произнасяне.

По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, 16-ти състав

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на А. А. В., ЕГН [ЕГН], срещу ревизионен акт № Р-22221521001785-091- 001/10.11.2021 г., издаден от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и М. К. М., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, изменен с решение № 158/31.01.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с който са установени задължения по ЗДДФЛ, както следва:

- за 2015 г. - главница 695,61 лв. и лихви в размер на 390,92 лв.;
- за 2016 г. главница 2 059,56 лв. и лихви в размер на 946,90 лв.;
- за 2017 г. главница 3 207,33 лв. и лихви в размер на 1 149,39 лв.;
- за 2018 г. главница 860,79 лв. и лихви в размер на 25,63 лв.

Решението може да бъде обжалвано от страните с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщаването му.

СЪДИЯ: