

РЕШЕНИЕ

№ 2916

гр. София, 29.05.2012 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 19 състав, в
публично заседание на 02.05.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Доброслав Руков

при участието на секретаря Светла Гечева, като разгледа дело номер **4977** по описа за **2011** 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 Д. Г. С. в качеството му на [фирма], с адрес: [населено място], [улица], вх. 1, ет. 8, ап. 32 срещу ревизионен акт [ЕГН]/27.01.2011 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП С., потвърден с решение № 738/04.05.2011 г. на Директора на Дирекция „ОУИ“ при ЦУ на НАП, [населено място].

С оспорения ревизионен акт, в обжалваната част, за жалбоподателя са установени допълнителни публични вземания - данък по Закона за данъка върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за 2007 г. в размер на 18 883,13 лева и са начислени съответните лихви за забава в размер на 5 600,27 лева.

В жалбата, от съда се иска РА да бъде отменен, като неправилен и незаконосъобразен. Посочено е, че РА е издаден при наличието на съществени нарушения на административно-производствените правила, защото същият се явява трети по ред за един и същ период. Според оспорващият в ДОПК изрично е предвидено, че решаващият орган не може да връща повече от един преписката за ново разглеждане. По изложените съображения се моли прогласяване на нищожността на РА. Алтернативно се моли същият да бъде отменен като незаконосъобразен. Инвокирани са доводи, че необосновано ревизиращият екип е приел, че през проверявания период едноличният търговец е имал укрити доходи. Изводите са направени на основание на открита в един от стопанисваните от лицето обекти тетрадка, в която според тях са описвани реализирани от лицето обороти. Според жалбоподателят тази тетрадка няма

качеството на документ и не може да се приеме, че същата е съставена от или по поръчение на ревизирия субект. Същата не носи негов подпис, а полагането на отпечатък от мокър печат не е доказано, че е извършено от него. Посочено е, че за да има укриване на обороти и респективно на доходи е необходимо да се докаже реално извършване на продажби на стоки, които е следвало да бъдат закупени от лицето. Покупката на такива стоки не е установено, защото не е налице заприходяването им в счетоводството на търговеца. Дори да се приеме, че е имало извършени недекларирани продажби, с оглед на принципа истинност в административното производство е следвало да се вземе предвид, че за покупката на тези стоки са направени разходи, т.е. данъчната основа е следвало да бъде определена, след тяхното приспадане. Твърди се, че като разход не е признат и наема, който оспорващият е заплащал месечно за ползвания от него търговски обект. На следващо място е посочено, че органите по приходите без излагане на мотиви са приели, че М. С. не е разполагал със сумата от 26 000 лева, която е дадена като заем на оспорващия. Заемодателят е разполагал с визираните парични средства, защото е имал участие в търговски дружества, от които е получавал дивидент, а също е бил едноличен собственик на капитала на ЕООД, което е реализирало значителни печалби. Неправилно са приети също и разходите, направени за пътуване в чужбина, защото според оспорващия същите са били поети от негов приятел, на когото той е гостувал.

В проведените по делото открити заседания, оспорващият не се явява. Пълномощникът адвокат Ж. поддържа жалбата. В дадения от съда срок, са постъпили допълнителни съображения, развити в писмен вид.

Ответникът по оспорването, в лицето на Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП – [населено място], чрез юрисконсулт К. намира жалбата за неоснователна и недоказана, като моли същата да бъде отхвърлена.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 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 ревизионното производство е започнало със заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 907427/16.11.2009 г., издадена от Началник сектор „Ревизии”, при Дирекция „Контрол” при ТД на НАП, [населено място], изменена със ЗВР № 1001618/25.02.2010 г., издадена от същия компетентен орган във връзка с промяна в срока за извършването на ревизията. Предмет на ревизионната проверка е било установяване на данъчни задължения на Д. Г. С., упражняващ търговска дейност като [фирма] по чл. 48 от ЗДДФЛ, за периода от 01.01.2007 г. до 31.12.2007 г.

Ревизията е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК.

В хода на ревизията са извършени множество процесуални действия и са събрани писмени доказателства.

От ревизираното лице са изискани документи, свързани с източниците и размера на доходите, получени от него през ревизирия период, вида и размера на притежавано движимо и недвижимо имущество, налични банкови сметки и парични средства в брой и доказателства за произхода им, получени и предоставени заеми, притежавани финансови активи и движими ценности, пътувания в чужбина, участия в управителни и надзорни органи на юридически лица, доходи от наем, документи доказващи извършените разходи на физическото лице и декларация във връзка с произхода на паричните средства.

Лицето е представило с писмо изисканите документи, които са описани подробно в РД. Същото е дало съгласие за доброволно разкриване на банкова тайна. По реда на чл. 47 от ДОПК е изискана информация от различни държавни институции, банки и доставчици на комунални и битови услуги. Писмените отговори са приобщени към събрания в хода на административното производство доказателствен материал.

Твърденията на лицето за получен паричен заем от сина му М. С. са били проверени, чрез изискване на подавани от лицето данъчни декларации и анализ на участието му в различни търговски дружества.

Като доказателство е била приобщена тетрадка формат А5, открита и иззета от търговски обект, находящ се в [населено място], [улица], при извършена на 09.11.2007 г. проверка от органи по приходите. Според ревизиращите в нея са отразени обороти в общ размер на 96 766,50 лева за периода 14.04.2007 г. - 08.11.2007 г.

След преглед на събраните доказателства, органите по приходите са констатирани, че са налице предпоставките за определяне на данъчната основа по реда на чл. 122 от ДОПК, поради което на ревизираното лице е връчено уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК. Указано е, че в 14-дневен срок следва да бъдат представени доказателства.

Събраните доказателства са анализирани и въз основа на тях е определен паричния поток за проверяваната година. Извършена е съпоставка между средствата, с които лицето е разполагало и извършените разходи, като е констатиран недостиг на парични средства в размер на 25 570,50 лева, за който е прието, че произтича от укрити доходи, подлежащи на облагане по реда на ЗДДФЛ.

Предвид изложеното и като е съобразена разпоредбата на чл. 17 от ЗДДФЛ, е определена данъчна основа в размер на 90 163,04 лева, формирана като сбор от данъчната основа на установената данъчна печалба за дейността като едноличен търговец през 2007 г. - 64 592,54 лева и недостига на парични средства - 25 570,50 лева. Съгласно чл. 48 от ЗДДФЛ, годишното данъчно задължение при така формираната данъчна основа е определено в размер на 20 955,13 лева. Съобразно внесеният окончателен годишен /патентен/ данък в размер на 2 072,00 лева, установеният за довносяне данък е определен в размер на 18 883,13 лева. Недостигът на средствата до размера на извършените разходи, е възприет за данъчна основа на основание чл. 122, ал. 1, във връзка с ал. 2 от ДОПК.

Резултатите от ревизията са обективирани в издаден, по чл. 117, ал. 1 от ДОПК ревизионен доклад /РД/ № 1001618/09.04.2010 г., връчен на ревизираното лице на 05.01.2011 г. В срока и на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК не са постъпили писмени възражения.

След приключване на ревизионното производство е издаден РА № [ЕГН]/27.01.2010 г., съставен от главен инспектор по приходите при ТД на НАП, [населено място], оправомощен със Заповед за определяне на компетентен орган № К 1001618/31.08.2010 г., издадена от възложилия ревизията орган по приходите.

При обжалването по административен ред по-горестоящият орган е възприел изводите, направени в РА, поради което го е потвърдил, в обжалваната част.

За изясняване на спорни обстоятелства е допуснато изслушване на съдебно-счетоводна експертиза, чиито писмено заключения /основно и допълнително/ са приобщени, към доказателствения материал, събран в производството.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 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: Оспореният РА е връчен на Д. С. на 16.02.2011 г. Жалбата до Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП – [населено място] е подадена на 28.02.2011 г. /вх. № 94-00-948/. Решение № 738/04.05.2011 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП – [населено място] е връчено на оспорващия на 10.05.2011 г. Жалбата до АССГ е подадена чрез административния орган на 25.05.2011 г. /вх. № 53-01-8/, т.е. в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Във връзка с изложеното следва да се приеме, че съдът е сезиран от надлежна страна – участник в административното производство по издаването на акт, с който се засягат нейни права и законни интереси и следователно е подлежащ на оспорване, поради което жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество, жалбата е частично основателна.

След проверка и анализ на съдържащите се в административната преписка документи, касаещи спора и събраните в хода на съдебното производство доказателства, съдът достигна до следните фактически констатации и правни изводи:

Съгласно разпоредбата на [чл. 123, ал. 1 от ДОПК](#), в случаите по [чл. 122, ал. 1](#) при определяне на основата по реда на [чл. 122, ал. 2 от ДОПК](#), се смята до доказване на противното, че е налице подлежаща на облагане с данъци печалба, респективно доход, когато: 1/ стойността на имуществото на лицето явно съществено превишава размера на декларираните приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или безвъзмездно финансиране, получени от него и 2/ направените разходи от лицето и свързаните с него лица по [§ 1, т. 3, б "а"](#) от допълнителните разпоредби, явно и съществено превишават размера на декларираните получени средства. Фактическите констатации по чл. 122, ал. 1 от ДОПК на ревизиращите органи, обосноваващи хипотезата на [чл. 123, ал. 1, т. 1 от ДОПК](#), следва да са констатирани реално и безспорно, за да се презумира подлежащ на облагане доход по смисъла на цитираната норма. В доказателствена тежест на приходната администрация е да установи предпоставките, в конкретния случай - на тези по т. 2 на ал. 1, [чл. 122 от ДОПК](#), т.е. че са налице са данни за укрити приходи или доходи.

При съпоставка на събраните доказателства, за ревизираната година, в ревизионния акт е изготвен баланс на приходите и разходите на жалбоподателя.

В РА и в потвърждаващото го решение на Директора на Дирекция „ОУИ”, са изложени пространни разсъждения, относно това защо не следва да бъде кредитирано твърдението на жалбоподателя, че е получил от М. С. сумата от 26 000 лева и защо намерената в един от търговските обекти тетрадка, съдържа описани обороти, които не са декларирани по законовия ред.

Съдът, преценявайки наведените доводи и събраните доказателства, намира, че не може да не се съгласи с част от направените от органите по приходите изводи.

На първо място следва да се разгледа твърдението за получен от М. С. заем. За проверка на основателността на този довод, беше допуснато изслушване на заключение на ССЧЕ, като една от задачите беше да се анализира, дали лицето е разполагало с подобна сума, която да даде в заем на жалбоподателя. Експертът е проверил коректно наличните първични счетоводни документи и е изградил последователни, вътрешно непротиворечиви и компетентни изводи. Отговорено е изчерпателно на поставените въпроси след проверка на място и след анализ на събраните писмени документи. Заключение следва да бъде кредитирано като мотивирано, логично и съответстващо

на събраните доказателства.

Според вещото лице М. Д. С. през 2005 г. и 2006 г. е получил 25 814,12 лева, нетни дивиденди като собственик на [фирма], за които по делото са приложени платежни нареждания за платен данък дивидент. Като съдружник в [фирма] той е получил за 2005 г. и 2006 г. общо 3 293,28 лева и следователно е могъл да предостави на Д. С. сумата от 26 000 лева, съгласно Договор от 28.12.2006 г. Експертът не е изследвал въпросът дали лицето е имало и други доходи, защото не е имал такава поставена задача.

Настоящият съдебен състав намира, че не следва да кредитира довода за получената за заем сума по следните съображения. На първо място никъде в счетоводството на едноличния търговец, подобна получена сума не е намерила отражение. Едва след започване на ревизията оспорващият е ангажирал доказателства в тази насока. Независимо от факта, че аргументите на административния орган, досежно това, че М. С. не е разполагал с тези парични средства, бяха опровергани от заключението на ССЧЕ, не би могъл да бъде пренебрегнат и факта, че доказателства за други доходи на лицето не са представени. В случай, че заемодателят е разполагал само с визираните доходи от дивидент и при положение, че в края на 2006 г. ги е дал като заем на жалбоподателя, същият не би могъл да покрие най-елементарните разходи, които му са били необходими в ежедневието. По делото не се установиха никакви данни относно целите, за които са използвани тези средства от страна на Д. С., както и дали те са били връщани. По изложените съображения, съдът намира за недоказани наведените твърдения за реално предоставен паричен заем.

От друга страна следва да бъде анализирано допълнителното заключение по допуснатата ССЧЕ в съвкупност с основното доказателство, послужило като основание на органите по приходите да направят своите изводи, досежно наличие на укрити доходи от страна на данъчно задълженото лице, а именно намерената в стопанисвания от него обект на [улица]тетрадка, формат А5. Според настоящия съдебен състав тетрадката следва да бъде разглеждана като веществено доказателство, защото същата не носи белезите нито на официален, нито на частен документ. Независимо от това, за опровергаване на истинността на направените в нея записвания, съдът допусна производство по оспорване по инициатива на жалбоподателя, което в последствие беше прекратено, отново по негово искане. Върху корицата на тетрадката е изписано „обороти”, а на вътрешните страници, подпечатани с отпечатък от мокър печата с надпис „[фирма], по дати са отразени различни суми. След като жалбоподателят не отрича, че това доказателство е иззето от стопанисван от него обект и при положение, че не бяха ангажирани данни, за това че в него не са отразени обороти от продажби, няма как да не се приеме, че процесната тетрадка, наистина отразява извършени в този период продажби, които не са намерили място в счетоводството на търговеца и следователно за тях не са платени съответните данъци. От тази гледна точка, правилно е прието, че наистина се касае за укриване на приходи и данъчната основа следва да бъде определена по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК, като с установените записвания се увеличи подлежащата на облагане печалба на търговеца.

От друга страна според настоящия състав на съда, административният орган, постановявайки оспорения акт не е съобразил в регламентирания в чл. 3 от ДОПК принцип на обективност, според който административните актове по този кодекс се основават на действителните факти от значение за случая. Без съмнение в случая се касае за продажби, извършени в рамките на

упражняваната от ЕТ дейност през 2007 г. - търговия на дребно с хавлиени кърпи, чаршафи, дамаски и одеяла, осъществявана в наети от него обекти на адреси – [населено място], [улица] [улица]. Следователно, независимо от факта, че се касае за недекларирани обороти, т.е. за приходи от продажби, при установяване на точния размер на дължимия данък следва да се вземат предвид разходите, извършени от търговеца за закупуването на тези стоки, защото същите без съмнение не са произведени от него. Ревизиращият орган е приел, че поради липсата на съответните доказателства, разходите, направени във връзка с дейността на ЕТ не следва да бъдат вземани предвид. Посочено е, че за тази дейност не е предвидено приспадане на необходимо - присъщи разходи, каквито са предвидени за доходите от друга стопанска дейност /чл. 29 от ЗДДФЛ/. В тази връзка определянето на данъчната основа е извършено, според приходната администрация по възможно най-достоверния начин, като е необходимо да се подчертае, че приложението в случая на особения ред за данъчно облагане по чл. 122 от ДОПК е пряка последица от неправомерното поведение на ревизираното лице.

Съдът не споделя това становище, защото както беше посочено по-горе то противоречи на прогласения в чл. 3 от ДОПК принцип на „обективност“. За да се определи точно подлежащата на облагане данъчна основа следва да вземе предвид допълнителното заключение на допуснатата ССЧЕ, което съдът също кредитира като компетентно и обективно. Според експерта според данните, отразени в данъчната декларация на търговеца за 2007 г., общият размер на приходите за тази година възлиза на 48 236,72 лева, а на разходите на 44 114,36 лева. Финансовият резултат преди данъчно преобразуване е положителен и е в размер на 4 122,36 лева.

Анализът на приложените към делото оборотни ведомости на [фирма] сочи, че приходите от основния предмет на дейност ЕТ възлизат на 45 737,50 лева – по кредитното салдо на счетоводна с/ка 304 “Стоки”, като стойността на продадените стоки е 27 206,36 лева - кредитно салдо на счетоводно с/ка 702 “Приходи от продажба на стоки. Посочените данни показват, че разликата между доставната стойност на стоките и продажната цена на последните възлиза на 68,11 %. При това положение според вещото лице, предполагаемата доставна стойност на стоките, които евентуално биха съответствали на приходите отразени в процесната тетрадка А5, би възлизала на 57 561,12 лева. В тази хипотеза би следвало жалбоподателят да декларира за 2007 г., приходи в размер на 108 706,90 лева, в които, според вариант две на заключението влиза и полученият в края на 2006 г. заем, общо разходи от 44 114,36 лева и предполагаеми разходи за доставка на стоки 57 561,12 лева.

Предвид на изложените по-горе съображения, съдът приема вариант първи на допълнителното заключение, т.е. при взета под внимание тетрадка А5 и без взет под внимание заем от 26 000 лева. В тази хипотеза данъчното задължение следва да се определи според направените от вещото лице изчисления, при което данъчната основа за облагане е 32 601,92 лева, а данъчното задължение 7 140,46 лева. От него е необходимо да се приспадне внесен патентен данък от 2 072 лева или данъчното задължение би било в размер на 5 068,46 лева, а дължимата лихва за периода 01.06.2008 г. – 27.01.2011 г. би възлизала на 1 662,15 лева.

Лишени от правна опора са релевираните в писмените бележки на пълномощника на оспорващия доводи за неправилното определяне на данъчната основа, поради превратно тълкуване и прилагане на разпоредбата на чл. 35 от ЗОДФЛ, според която данъчния период за облагане с данък върху общия доход е календарната година. В тази връзка е необходимо да се отбележи на първо място, че приложимият в разглеждания казус закон е ЗДДФЛ, а не ЗОДФЛ, защото последният е действал до 31.12.2006 г., а ревизираната година е 2007 г. В РД коректно са проследени паричните потоци по месеци и въз основа на направените констатации е определена годишната данъчна основа, съгласно чл. 48 от ЗДДФЛ /в приложимата редакция/. В проведеното на 07.12.2011 г. заседание вещото лице даде подробно разяснение, относно механизма на определяне на паричния поток, посочвайки, че техниката на изчисляване на паричния поток е специфична. Недостигът на парични средства се изчислява за всеки месец, като за следващия месец не се вземат предвид доходите, получени в предходния месец ако има недостиг, т.е. салдото в началото на месеца е нулево. Основното заключение на ССЧЕ не следва да бъде обсъждано, защото при него не са взети предвид приходите и разходите на С. в качеството му на ЕТ, така както това е направено в допълнителното заключение.

Наведените доводи за допуснати съществени нарушения на административно-производствените правила, съдът намира за неоснователни. Право на данъчния орган е, при констатиране на съответните предпоставки да премине от извършване на ревизия по общия ред към такава по реда на чл. 122 от ДОПК. В разглеждания случай е прието, че са налице достатъчно данни за укриване на доходи и затова ревизионното производство е продължило по извънредните способности. Неоснователен е довода за нищожност на РА, поради нарушаване на разпоредбата на чл. 155, ал. 5 от ДОПК. Съставеният ревизионен акт № [ЕГН] от 10.10.2008 г. е обявен за нищожен с решение № 1938 от 23.12.2008 г., а с решение № 1541 от 05.11.2009 г. е отменен ревизионен акт № [ЕГН] от 17.06.2008 г. и преписката е върната за извършване на нова ревизия, т.е. не е налице повторно връщане.

Предвид на гореизложените съображения трябва да се приеме, че оспорения РА е издаден от компетентен орган, в предвидената форма, но при частично несъответствие с материално-правните разпоредби и целта на закона, поради което следва да бъде изменен.

С оглед изхода на делото и предвид на факта, че оспорващият и ответникът по оспорването, чрез пълномощниците си са поискали присъждане на разноски, на същите се дължат такива, съразмерно на уважената и отхвърлената част от иска.

Водим от горното и на основание чл. 161, ал. 1 и ал. 4 и чл. 160, ал. 1, пр. 4 от ДОПК, **Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав,**

Р Е Ш И:

ИЗМЕНЯ по жалба на Д. Г. С. в качеството му на [фирма], с адрес: [населено място], [улица], вх. 1, ет. 8, ап. 32 ревизионен акт [ЕГН]/27.01.2011 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП С., потвърден с решение №

738/04.05.2011 г. на Директора на Дирекция „ОУИ“ при ЦУ на НАП, [населено място], като вместо установените допълнителни публични вземания - данък по ЗДДФЛ за 2007 г. в размер на 18 883,13 лева и съответните лихви за забава в размер на 5 600,27 лева, определя за жалбоподателя допълнителни публични вземания - данък по ЗДДФЛ за 2007 г. в размер на 5 068,46 лева и дължима лихва за периода 01.06.2008 г. – 27.01.2011 г. в размер на 1 662,15 лева.

ОСЪЖДА Д. Г. С. в качеството му на [фирма], с адрес: [населено място], [улица], вх. 1, ет. 8, ап. 32, ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ при ЦУ на НАП – [населено място], на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК и чл. 78, ал. 8 от ГПК, приложим на основание чл. 144 от АПК, във връзка с чл. 8 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, сумата от 553,83 /петстотин петдесет и три лева и 83 ст./ лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение, съразмерно на отхвърлената част от жалбата.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ при ЦУ на НАП – [населено място] да заплати на Д. Г. С. в качеството му на [фирма], с адрес: [населено място], [улица], вх. 1, ет. 8, ап. 32, ЕИК[ЕИК], на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, сумата от 1812,50 /хиляда осемстотин и дванадесет лева и 83 ст./ лева, представляваща направени по делото разноси – внесена държавна такса от 50 лева, плането адвокатско възнаграждение за един адвокат в размер на 1800 лева и платени депозити за възнаграждението на вещото лице, дало заключението по допуснатата ССЧЕ в размер на 650 лева, съразмерно на уважената част от жалбата.

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