

РЕШЕНИЕ

№ 15610

гр. София, 08.05.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 1 състав, в
публично заседание на 10.04.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Добромир Андреев

при участието на секретаря Галя Илиева, като разглежда дело номер **244** по описа за **2024** 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 подадена жалба от С. Н. М., ЕГН [ЕГН], с адрес [населено място], [улица], ет. 2, ап. 3 срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221122006039-091-001/ 01.08.2023 г., издаден от Б. С. С. – орган, възложил ревизията, и Д. Н. Б. – ръководител на ревизията, в частта потвърдена с Решение № 1511 от 23.10.2023 г. на директора на Дирекция ОДОП при ЦУ на НАП.

В жалбата се навеждат доводи, че РА, в частта потвърдена с Решение № 1511 от 23.10.2023 г., е незаконосъобразен и необоснован, издаден при неправилно приложение на материалния закон и съществени нарушения на процесуалноправните норми. Искането до съда е същият да бъде отменен в оспорената част. Претендира присъждане на разноски.

В съдебно заседание жалбоподателят се явява лично. Представя молба от адв. В., в която сочи, че е в болничен, но не възразява да се даде ход на делото. Претендира разноски по списък. Допълнителни съображения излага в писмени бележки.

Ответникът - директор на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” („ОДОП”) – С., редовно уведомен, чрез процесуалния си представител моли жалбата да бъде отхвърлена. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221122006039-020-001 / 04.11.2022 г., на основание чл. 112 и чл. 113 от ДОПК. С посочената ЗВР е възложено извършването на ревизия на С. Н. М., за определяне на задължения

за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ за периода от 01.01.2016 г. до 31.12.2021 г. и Данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периода от 01.01.2016 г. до 31.12.2021 г. Заповедта е издадена от Б. С. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В., определен за компетентен орган за възлагане на ревизията на основание чл. 11, ал. 3 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП), във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, със Заповед № РД-01-245/ 05.05.2022 г. (л. 67), издадена от директора на ТД на НАП С., Заповед № 3-ЦУ-753/ 05.05.2022 г. (л. 68), издадена от Г. Д. – заместник-изпълнителен директор на НАП и Заповед № 3-ЦУ-1992/ 03.11.2022 г. (л. 65), издадена от зам. изп. директор на НАП. Заповедта за възлагане на ревизия е връчена по електронен път на 24.01.2023 г. Срокът на ревизията е определен на три месеца, считано от датата на връчването на посочената ЗВР. Със ЗИЗВР № Р-22221122006039-020-002/ 21.04.2023 г. срокът за приключване на ревизионното производство е удължен до 23.06.2023 г.

Резултатите от ревизията са обективирани в ревизионен доклад (РД) № Р-22221122006039-092-001 / 03.07.2023 г., връчен по електронен път на дружеството на 04.07.2023 г. срещу който е подадено възражение от ревизираното лице, което е прието за основателно в частта на определените задължения за 2016 г. в размер на 170,18 лв., поради нарушение на чл. 109 ДОПК. Ревизията приключва с РА № Р-22221122006039-091-001 / 01.08.2023 г., издаден от Б. С. С. – орган, възложил ревизията, и Д. Н. Б., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, връчен по електронен път на 07.09.2023 г. Установени са задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2017 г., 2018 г., 2019 г., 2020 г. и 2021 г. общо в размер на 12 598,80 лв. и съответните лихви в размер на 5 944, 82 лв., произтичащи от установен недостиг на парични средства за извършените разходи.

В хода на ревизията е констатирано, че С. Н. М. е местно физическо лице по смисъла на чл. 6 от ЗДДФЛ и в качеството си на такова, на основание чл. 8 от ЗДДФЛ е данъчно задължено лице за облагаемите си доходи, получени от източници в България и чужбина.

С цел обективното установяване на факти и обстоятелства, са предприети действия, подробно описани в ревизионния доклад. На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56 от ДОПК, на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице № Р-22221122006039-0404101 от 11.11.2022 г. Представените в отговор документи от ревизираното лице са подробно описани в РД.

С Протокол № Р-22221122006039-П.-002/ 01.06.2023 Г. са приобщени доказателства, събрани в хода на извършвана предходна проверка за установяване на факти и обстоятелства, приключила с издаването на Протокол № П-22221122079807-073-001/ 28.09.2022 г.

В хода на ревизията са извършени са проверки в информационната система на НАП.

Установено е, че с Решение № 1 от 31.03.1999 г. на СГС по фирмено дело № 689 е регистриран ЕТ „СЖЕНАЖАНА МИЛУШЕВА 99“. На 02.02.200 г. е вписана промяна на наименованието на ЕТ: „АМБУЛАТОРИЯ ЗА ИНДИВИДУАЛНА ПРАКТИКА ЗА ПЪРВИЧНА МЕДИЦИНСКА ПОМОЩ – С. М.“, със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ап. 4.

На 27.06.2011 г. ЕТ „АИППМС-СНЕЖАНА МИЛУШЕВА“ е закупило недвижим имот - апартамент на адрес: [населено място] [улица], ет. 1, ап. 4, като на същата дата е учредена ипотека върху този имот в полза на „УНИКРЕДИТ БУЛБАНК“ АД, а жалбоподателката е солидарен длъжник.

Съгласно Договор за продажба на предприятие от 26.10.2011 г. С. Н. М., в качеството си на Едноличен търговец с фирма ЕТ „АМБУЛАТОРИЯ ЗА ИНДИВИДУАЛНА ПРАКТИКА ЗА ПЪРВИЧНА МЕДИЦИНСКА ПОМОЩ – С. М.“ продава на „АИППМДМ - ДОКТОР СНЕЖАНА МИЛУШЕВА“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] предприятието си с фирма ЕТ „АМБУЛАТОРИЯ

ЗА ИНДИВИДУАЛНА ПРАКТИКА ЗА ПЪРВИЧНА МЕДИЦИНСКА ПОМОЩ – С. М.", като такова по смисъла на чл.15, ал.1 от ТЗ, като съвкупност от права задължения и фактически отношения, съгласно счетоводния баланс на предприятието към 30 септември 2011 година, срещу заплащане на цена в размер на 100 /сто/ лева. Предмет на продажбата е цялото предприятие на ЕТ като такова по смисъла на ТЗ. С прехвърляне на предприятието се прекратява търговската дейност на продавача, като същият е заличен като търговец от търговския регистър на 09.12.2011 г.

Съгласно Счетоводен баланс на ЕТ „АИППМП – СНЕЖАНА МИЛУШЕВА“, ЕИК[ЕИК], към 30.09.2011 г. предприятието има задължения към финансови предприятия, в размер на 120 000 лв., в т.ч. 5 000 лв. до 1 година и 115 000 лв. над 1 година. В активите на предприятието за текущата година са отразени ДМА, Сгради с балансова стойност – 116 000 лв.

Описаният недвижим имот е продаден от „УНИКРЕДИТ БУЛБАНК“ АД с протокол от 28.03.2017 г. чрез ЧСИ, за което на 16.05.2018 г. е издадено Удостоверение по чл. 19, ал. 2 от Правилника по вписванията, подписано от М. Б. - ЧСИ с рег. № 838, район на действие - СГС, в уверение на това, че проведената публична продажба е утвърдена с влязло в сила Постановление за възлагане на НИ на 08.01.2018 г.

Установено е, че през ревизираните периоди С. М. представляващ, управител и едноличен собственик на капитала на .АМБУЛАТОРИЯ ЗА ИНДИВИДУАЛНА ПРАКТИКА ЗА ПЪРВИЧНА МЕДИЦИНСКА ПОМОЩ ПО ДЕНТАЛНА МЕДИЦИНА - ДОКТОР С. М.“ ЕООД, където е осигурявана като собственик за всички осигурителни случаи, без трудова злополука и професионална болест от 12.12.2011 г. За процесиите периоди за жалбоподателката са подавани декларации обр. 1 и годишни декларации обр. 6 върху минималния осигурителен доход, като самоосигуряващо се лице. Установено е още, че М. не е имала сключени трудови договори и за нея не са подавани справки по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени доходи от извънтрудови правоотношения, няма и подавани годишни данъчни декларации по чл. 50 от ЗДДФЛ.

В хода на ревизията се установи, че С. Н. М. е страна /купувач/ по предварителен договор за покупко-продажба на недвижими имоти от 24.03.2017 г., сключен с К. Г. Н. и Злата Г. - Н., в качеството им на продавачи. Предмет на договора е продажбата на недвижими имоти – апартамент № 3, находящ се на адрес – [населено място], [улица], вх. А, ет.1 за сумата от 70 500 лв. и апартамент № 3, находящ се на адрес – [населено място], [улица], ет.2 за сумата от 92 200 лв. Съгласно чл.2 от договора, към момента на подписване на предварителния договор, купувачът е заплатил S част от продажните цени на описаните два броя апартаменти или общо от 81 350 лева, за първия апартамент – 35 250 лв. и за втория – 46 100 лв.. Посочено е че договорът има силата на разписка и служи като доказателство, че сумата от 81 350 лева е платена от купувача - С. М. и получена от продавача – К. Н.. Сумата по чл. 2 от договора има и функция на задатък. Останалата уговорена част от продажните цени на апартаментите, предмет на договора, сумата от общо 81350 лева ще бъде платена от купувача разсрочено, на четири равни части, в срок до една година от изповядване на сделката по нотариален ред, което условие страните ще впишат в нотариалния акт. Владението на имота, представляващ Апартамент № 3, находящ се в [населено място], [улица], вх. А, ет.1, се предава в деня на подписване на договора и Купувача започва да го владее като собствен имот, като има право да го отдава под наем и да го ползва както намери за добре, включително да извършва подобрения и/или изменения, за което продавача декларира своето съгласие. Владението на имота представляващ Апартамент № 3, находящ се на адрес – [населено място], [улица], ет. 2 е предаден на купувача, непосредствено след придобиването му от продавача с Нотариален акт № 190, том 1, рег. № 1142, дело 171 от 2003 г. От този момент, до момента на подписване на предварителния договор, продавачите декларира, че купувача С. М.,

необезпокоявано е владеела и ползвала апартамента като свое собствено жилище, била е адресно регистрирана на адреса и упражняваното от нея владение не е било смущавано по никакъв начин. Продавачите се задължават да прехвърлят по нотариален ред, с нотариален акт за покупко-продажба собствеността на имотите на купувача С. М. или посочено от нея трето лице, в срок до 30.09.2020 г. В случай, че продавачите не изпълнят задължението си по прехвърляне собствеността на имотите, в срок до 30.09.2020 г., купувача може да поиска от съда на основание чл.19 от ЗЗД, да обяви договора за окончателен.

С. Н. М. е предоставила препис от гореописания Предварителен договор за покупко-продажба на недвижими имоти от 24.03.2017 г. за удостоверяване верността му пред нотариус И. С. П. и същият е получил заверка с номер ОР: 4408 от 12.08.2020 г.

След смъртта на К. Г. Н. - 25.05.2020 г. /продавач по предварителен договор за покупко-продажба на недвижими имоти от 24.03.2017 г./, наследниците му и С. Н. М. завеждат искиви молби по чл.19 от ЗЗД един срещу друг. Към настоящият момент, гореописаните недвижими имоти не са придобити по нотариален ред от С. Н. М..

По време на ревизията, както и в хода на предходно контролно производство, С. Н. М. не е представила доказателства, удостоверяващи точен размер и дата на извършени плащания във връзка с придобиване на гореописаните недвижими имоти, различни от датата на Предварителен договор за покупко-продажба на недвижими имоти - 24.03.2017 г., в който изрично е посочено, че същия служи за разписка.

Дадените от С. М. обяснения, че вписаната в предварителния договор сума не е изплатена наведнъж, а е плащана в предходни години, преди подписването на договора не са кредитирани от ревизиращите.

Като доказателства за произхода на паричните средства лицето е посочило, че около 35 000 лв. са й предоставени от родителите от продажба на наследствени имоти /ниви, лозя/ и техни спестявания, а останалата част, около 45 000 лв. са получени от дейност като стоматолог, предимно чрез ЕТ „АИППМС – С. МИЛУШЕВА“ в периода от образуването през 1999 г. до прекратяването на дейността през 2011 г. и от „АИППМПДМ ДОКТОР С. МИЛУШЕВА“ ЕООД. Във връзка с горните твърдения са извършени съпоставки с данните налични в Агенция по вписванията и в НАП от дейността на ЕТ и вписани продажби на имоти от родителите на жалбоподателката.

Установено е, че за дейността като ЕТ от С. М. са подавани годишни данъчни декларации по чл. 50 от ЗДДФЛ с декларирана годишна данъчна основа от дейността, както следва: за 2008 г. - 5 278,11 лв.; за 2009 г. - 6 644,98 лв.; за 2010 г. - 3 822,61 лв. и за 2011 г. - 1 508,28 лв.

При извършената проверка в имотния регистър на Агенция по вписванията е установено, че по отношение родителите на жалбоподателката е вписана само една продажба от страна на Н. М. М. за сумата от 250 лв., съгласно НА № 177, том XXI, дело № 3426/ 28.12.2015 г., поради което не е възприето изложеното от М., че сумата от 35 000 лв. е получила от родителите си от продажба на наследствени имоти.

Констатирано е, че не са установени документални доказателства, удостоверяващи произхода на паричните средства, с които ревизираното лице е заплатило S част от продажните цени на описаните два броя апартамента или общо от 81350 лева по Предварителен договор за покупко - продажба на недвижими имоти от 24.03.2017 г.

Събраните в хода на ревизията документи, удостоверяващи извършени разходи от С. Н. М. за придобиването на недвижимо имущество през 2017 г., в размер на 81350 лв. са отразени в разходната част на извършената съпоставка на имущественото и финансово състояние на лицето.

С оглед посоченото в предварителния договор за покупка на двата апартамента в [населено

място], [улица], вх. А, ет. 1, ап. 3 и [улица], ет. 2, ап. 3 условие, че същия се явява разписка за изплащане към продавача на сумата 81 350 лв., то е формира извод, че същата е действително платена от С. М.. Предвид установеното, че тази сума не съответства на данните в информационната система на НАП за получени доходи е преценено, че са налице данни за укрити доходи и съответно обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 7 от ДОПК, а именно, че декларираните и/или получени доходи не съответстват на имущественото и финансовото състояние за ревизирания период.

Въз основа на установените обстоятелства по чл.122, ал.1 от ДОПК, на основание чл.124, ал.1 от ДОПК на С. Н. М. са връчени Уведомление по чл.17, ал. 1, т.2 от ДОПК и Уведомление по чл.124, ал.1 от ДОПК, с които лицето е уведомено, че основата за облагане с данък върху доходите на физическите лица ще бъде определена по предвидения в чл.122 от ДОПК ред.

Заедно с уведомленията на лицето е връчено и Искане за представяне на документи и писмени обяснения, с което на основание чл.124, ал.3 от ДОПК е изискано представянето на декларации, относно данни за имуществото, вида и размера на направените разходи и източниците на доходи за 2016 г., 2017 г., 2018 г., 2019 г., 2020 г. и 2021 г.

По отношение на връченото ИПДПОЗЛ не са представени декларации по чл. 124, ал. 3 от ДОПК. Лицето не е взело становище по обстоятелствата, посочени в уведомлението по чл. 124, ал. 1 от ДОПК.

На основание чл. 122, ал. 2 от ДОПК е направен анализ на относимите обстоятелства по т. 1 - 5, т. 7, т. 8, т. 10, т. 14 и т. 16 от същата разпоредба. Доказателствата за наличие на посочените обстоятелства са изведени от официални документи и документа с достоверни данни, в т. ч. данни за наличностите, движението и транзакциите по банковите сметки, предоставени от съответните търговски банки, писмени обяснения и документи представени от трети лица, и декларирани пред НАП данни. Извършена е съпоставка между придобитите доходи и извършените разходи за всяка от ревизираните години.

На основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК са изпратени искания за представяне на документи, сведения и писмени обяснения от трети лица /ИНДСПОТЛ/, а именно: до „АМБУЛАТОРИЯ ЗА ИНДИВИДУАЛНА ПРАКТИКА ЗА ПЪРВИЧНА МЕДИЦИНСКА ПОМОЩ ПО ДЕНТАЛНА МЕДИЦИНА-ДОКТОР С. М.“ ЕООД; до държавни и общински органи, в т.ч. до всички търговски банки, осъществяващи дейност на територията на Република България; до всички застрахователни дружества, до „ИЗИПЕЙ“ АД за извършени парични преводи и платежни услуги, до „ВИВАКОМ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, до [община], [община] и до Столична община, на чиято територия ревизираното лице притежава недвижими имоти, във връзка с платени суми по ЗМДТ.

Установено е, че през ревизираните периоди С. Н. М. е била титуляр на банкови сметки, обслужващи кредитни карти, открити в „ЮРОБАНК БЪЛГАРИЯ“ АД. Въз основа на декларация по чл. 74, ал. 2, т. 1 от ДОПК, с която жалбоподателката е дала съгласие за разкриване на информация, представляваща банкова тайна и по реда на чл. 62, ал. 5, т. 1 от ЗКИ, от страна на „ЮРОБАНК БЪЛГАРИЯ“ АД са предоставени справки, съдържащи информация за движението и операциите по съответните сметки с титуляр ревизираното лице. Платените суми по кредитните карти и банкови такси са намерили отражение в разходната част при съпоставката между получените доходи и извършените разходи по години.

От предоставената от застрахователни компании информация е констатирано, че ревизираното лице е било страна по сключени договори и съответно са извършени плащания по застрахователни полици в „К. - ЖИВОТОЗАСТРАХОВАНЕ, КЛОН БЪЛГАРИЯ“, ЗД „ЕВРОИНС“ АД, „ДЖЕНЕРАЛИ ЗАСТРАХОВАНЕ“ АД, ЗАД „АРМЕЕЦ“, „ДЗИ ОБЩО ЗАСТРАХОВАНЕ“ ЕАД, „ДЗИ ЖИВОТОЗАСТРАХОВАНЕ“ ЕАД. Платените

суми са включени в разходната част на съпоставката.

Съгласно представените документи от „АМБУЛАТОРИЯ ЗА ИНДИВИДУАЛНА ПРАКТИКА ЗА ПЪРВИЧНА МЕДИЦИНСКА ПОМОЩ ПО ДЕНТАЛНА МЕДИЦИНА - ДОКТОР С. М.“ ЕООД, за периода от 01.01.2012 г. - 31.12.2021 г. на ревизираното лице не са изплащани възнаграждения от дейността, както и дивиденди. От дружеството няма подадени декларации по реда на чл. 55, ал. 1 от ЗДДФЛ за удържан окончателен данък за доходи от дивиденди и ликвидационни дялове, нита са подавани справки по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени суми по извънтрудови правоотношения.

Отбелязано е, че не е представен договор за управление и контрол, В счетоводството на дружеството не са начислени задължения на дружеството за възнаграждения на С. М., не е начислен и внесен авансов данък за месечен облагаем доход по чл. 24 от ЗДДФЛ.

От извършена проверка в информационната система на органите по приходите са установили, че в подадените декларации обр. 1 е посочен месечен облагаем доход по ЗДДФЛ в размер на 0,00 лв. Поради това, при изготвените съпоставки по години е определен доход от трудови правоотношения 0,00 лв.

Установено е още, че към жалбоподателката са издавани фактури от регистрирани по ЗДДС лица. В тази връзка са изпратени ИПДСПОТЛ до търговски дружества, които предлагат туристически и хотелски услуги, като е уточнен размерът на заплатените услуги и стоки, които са включени в разходната част на таблиците за съпоставка по години.

От предоставените от „ИЗИПЕЙ“ ЕАД данни е установено, че С. М. е извършвала преводи и е получила на суми към брат си и към и от майка си. Същите са взети предвид при определяне на доходите и разходите.

По отношение наличните парични средства в брой, ревизираното лице е декларирало разполагаема сума към началото и края на всеки период, а именно към 01.01.2016 г. в размер на 130,00 лв.; към 01.01.2017 г. - 150,00 лв.; към 01.01.2018 г. - 80,00 лв.; към 01.01.2019 г. - 230,00 лв.; към 01.01.2020 г. - 90,00 лв.; към 01.01.2021 г. - 160,00 лв.; към 31.12.2021 г. - 100,00 лв.

Органите по приходите са приели заявената сума към началната дата на първия ревизиран период в размер на 130,00 лв. Тъй като при извършената съпоставка на приходи и разходи за 2016 г. е установен недостиг на парични средства за покриване на разходите, то за края на 2016 г. е възприето, че разполагаемата от лицето сума е 0,00 лв. Поради същата причина, за началото и към края на всяка следваща година са определили разполагаема сума в брой 0,00 лв.

С. М. не е заявила размерна на обичайните си разходи. За целите на съпоставката по години е възприет размерът на установените разходи за съответния период от получените отговори от доставчици, издали фактури към ревизираното лице и декларирани в дневниците им за продажби по ЗДДС, получените, отговори от доставчици на комунални услуги, платени задължения по ЗМДТ, съгласно отговорите от общините и извършените разходи за заплащане на осигурителни вноски като самоосигуряващо се лице.

При извършване на съпоставките на доходите и разходите са взети предвид декларираните парични средства в брой към 01.01.2016 г. в размер на 130,00 лв., а за останалите периоди органите по приходите са определили в началото и в края разполагаема сума 0,00 лв. В изготвените таблици са намерили място Извършените от лицето за съответния период разходи в резултат, на което ревизиращият екип е

констатира несъответствие между стойността на имуществото и направените от нея разходи, както следва: в размер на 1 701,83 лв. за 2016 г.; 85 432,19 лв. за 2017 г.; 14 683,81 лв. за 2018 г.; 12 046,22 лв. за 2019 г.; 5 913,74 лв. за 2020 г. и 7 912,11 лв. за 2021 г.

Това несъответствие е прието от органите по приходите за недеklarиран доход с неустановен произход и на основание чл. 122 от ДОПК във връзка с чл. 48 от ЗДДФЛ с ревизионния акт са установени задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ:

- за 2017 г. в размер на 8 543,22 лв., за което са начислени лихви в размер на 4 638,98 лв.;

- за 2018 г. в размер на 1 468,38 лв. и следващите се лихви в размер на 648,44 лв.;

- за 2019 г. в размер на 1 204,62 лв., за което са начислени лихви в размер на 409,49 лв.;

- за 2020 г. в размер на 591,37 лв., за което са начислени лихви в размер на 140,07 лв.;

- за 2021 г. в размер на 791,21 лв., за което са начислени лихви в размер на 107,84 лв.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад № Р-22221122006039-092-001 / 03.07.2023 г., връчен на задълженото лице на 04.07.2023 г. по реда на чл.29 ал.4 от ДОПК.

РД е оспорен от С. М. с възражение вх.№ 16485/ 18.07.2023 г.

При съобразяване на разпоредбата на чл. 109, ал. 1 от ДОПК, в РА е изложено, че ревизията на С. Н. М. е възложена със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221122006039-020-001/ 04.11.2022 г. Същата е връчена по реда на чл.29 ал.4 от ДОПК на 24.01.2023 г., поради което по отношение на определяне на задълженията по ЗДДФЛ за 2016 г., към 01.01.2023 г. са изтекли 5-години от годината, в която е подадена декларация или е следвало да бъде подадена декларация (31.12.2017 г.).

В тази връзка подаденото възражение от С. Н. М. е прието за основателно в частта му, касаеща определяне на задължения по ЗДДФЛ за 2016 г.

Ревизията приключва с РА № Р-22221122006039-091-001 / 01.08.2023 г., издаден от Б. С. С. – орган, възложил ревизията, и Д. Н. Б., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията.

РА е оспорен пред по - горестоящия орган по чл. 152, ал. 1 от ДОПК, във връзка с което е постановено Решение № 1511/ 23.10.2023 г. на директора на ДОДОП С. при ЦУ на НАП.

В решението на директора на ДОДОП е отбелязано, че ревизираното лице е било регистрирано като едноличен търговец с Решение № 1 от 31.03.1999 г. по описа на СГС с фирмено дело № 689 и наименование ЕТ „СНЕЖАНА МИЛУШЕВА 99“. С Решение №2 от 02.02.2020 г. е вписана промяна в регистрацията, в т. ч. промяна на адреса и наименованието става ЕТ „АМБУЛАТОРИЯ ЗА ИНДИВИДУАЛНА ПРАКТИКА ЗА ПЪРВИЧНА МЕДИЦИНСКА ПОМОЩ - С. М.". Предприятието на едноличния търговец е било предмет на продажба по реда на чл. 15 от ТЗ на 26.10.2011 г. и след прехвърлянето едноличният търговец е заличен, като в Търговския регистър на Агенция по вписванията е отбелязана дата на заличаване 09.12.2011 г. От изложеното е прието, че към момента на издаване на заповедта за възлагане на ревизията С. М. не е имала активна регистрация като ЕТ, т.е към този момент 04.11.2022 г. не е съществувал правният субект. Поради това намира, че неправомерно е възложено извършването на ревизия за задължения за авансов и годишен данък като ЕТ.

С оглед горното Решение № 1511/ 23.10.2023 г. на директора на ДОДОП С. при ЦУ на НАП РА № Р-22221122006039-091-001/ 01.08.2023 г. е обявен за нищожен, в частта на

установените задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл.17 от ЗДДФЛ за периода от 01.01.2016 г. до 31.12.2016 г. и задължения за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ за периодите 01.01.2016г. до 31.12.2021 г.

РА № Р-22221122006039-091-001/01.08.2023 г. е потвърден, в частта, с която са установени резултати за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2017г. до 31.12.2021 г., в едно със съответните лихви за забава.

Решението е връчено на ревизираното лице по електронен път на 31.10.2023 г., видно от представено удостоверение за извършено връчване по електронен път на л. 60.

С жалба вх. № 53-04-819/13.11.2023 г. по описа на ДОДОП С. РА е оспорен по съдебен ред в потвърдената с Решение № 1511/ 23.10.2023 г. част, във връзка с което е образувано настоящото съдебно производство.

По делото са приобщени материалите от ревизионната преписка.

С оглед изясняване на спора от фактическа страна по делото е допусната и приета съдебно-счетоводна експертиза (ССЧЕ), изготвена от вещо лице Е. К., със задача да даде заключение относно: Какво е било финансовото състояние на лицето, към всяка от ревизираните години и позволявало ли е това финансово състояние да извърши обосноваващите изводи на административния орган разходи. Налице ли е несъответствие на финансовото състояние на лицето е декларираните и/или получени от него приходи, доходи, източници на капитал и безвъзмездно финансиране?

В заключението вещото лице стига до извода, че финансовото състояние на С. М., не е позволявало да извърши разходите, установени от административния орган в хода на ревизионното производство.

Приета е и ССЧЕ, изготвена от вещо лице О. Х. Т., която да отговори на следните въпроси:

1. Вписана ли е /заприходена ли е/ в Баланса на приобретателя „Амбулатория за индивидуална практика за първична медицинска помощ - Дентална медицина - С. М.“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] сумата в размер на 197 134.72 лв., съгласно Удостоверение на НЗОК изх. № 90-00-20/14.02.2014 г. т.1 или част от нея, респ. била ли е тази сума предмет на прехвърляне с Договора по чл.15 от ТЗ?

2. В случай, че сумата от 197 134.72 лв. не била предмет на прехвърляне с Договора по чл.15 от ТЗ от 26.10.2011 г. и след приспадане на документираните в периода от регистрацията на ЕТ до заличаването му разходи на ЕТ, да се посочи каква част от сумата в размер на 197 134.72 лв., съгласно Удостоверението изх. № 90-00-20/14.02.2014 г. т.1 е останала на разположение на лицето С. М.?

Приета е и допълнителна ССЧЕ, изготвена от вещо лице О. Х. Т., със задача: На база предоставените от контрагентите на ЕТ „Амбулатория за индивидуална практика за първична медицинска помощ – С. М.“ в периода 2003 г. – 2011 г. документи, да бъде установено каква част от сумата 197 134,72 лв. е останала на разположение на С. М. като спестявания към момента на прекратяване на ЕТ в края на 2011 г., респ. какво е началното салдо на ревизираното лице в началото на 2012 г. в разполагало ли е с възможността да плати сумата 81 350 лв.

По делото е прието и постъпило на 11.11.2024 г. писмо от „Юробанк България“ АД-ЦУ, с което уведомят съда, че С. М. е картодържател на кредитна карта Master Card Cash, издадена на 02.03.2017 г., с лимит от 5 880.00 лева и изпращат справка с извършени трансакции с горепосочената карта за период 02.03.2017 г. до 31.12.2021 г. Прието е и постъпило на 07.03.2025 г. писмо от „Електрохолд Продажби“ ЕАД с приложена справка

за издадени фактури и плащания по договори с клиентски номера 210025627743 и 200073061024 за периода м.11.2005 г. до м. 02.2012 г.

При така установената фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи:

Жалбата до съда е подадена чрез дирекция ОДОП С. на 13.11.2023 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 допустима и следва да бъде разгледана по същество.

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-22221122006039-091-001 / 01.08.2023 г. 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.

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизията е възложена от орган по приходите, който е оправомощен съгласно Заповед 3-ЦУ-753/ 05.05.2022 г. на зам. изп. директор на НАП, издадена на основание чл. 12, ал. 6 ДОПК, и Заповед 3ЦУ-1992 от 03.11.2022 г. на зам. изп. директор на НАП, издадена на основание чл. 10, ал. 9 от ЗНАП. Ревизионният акт, с който е приключило това производство, също е издаден от компетентни съгласно чл.119, ал.2 ДОПК лица – от възложителя и от ръководителя на ревизията. Спазени са изискванията за форма на РА, който съдържа предвидените реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК. РА е издаден под формата на електронен документ и е валидно подписан като електронен документ с електронни подписи от издателите му. При провеждане на ревизията не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила.

Ревизионният акт е издаден и при правилно приложение на материалния закон.

Данъчните задължения за разглежданите периоди са установени в резултат на прилагане на особения ред по чл. 122-124 от ДОПК, след като е направен извод за наличие на обстоятелство по чл. 122, ал. 1, т. 7 от ДОПК – декларираните и/или получените приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране на стопанската дейност на ревизираното лице не съответстват на имущественото и финансовото му състояние за ревизирания период.

Съгласно разпоредбата на чл.124, ал.2 от ДОПК, в производството по обжалването на ревизионния акт при извършена ревизия по реда на чл. 122 фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 е подкрепено със събраните доказателства. Следователно, в тежест на органите по приходите е да докажат, че е налице обстоятелство по чл.122, ал.1, както и че са спазени специфичните процесуални изисквания в това производство, а оборването

на презумптивната доказателствена сила на ревизионния акт е на жалбоподателя.

На първо място, спазено е изискването на чл.124, ал.1 ДОПК и ревизираното лице е уведомено, че органът по приходите е установил наличие на обстоятелства по чл. 122, ал. 1 и че основата за облагане с данъци ще бъде определена по предвидения в чл. 122 ред. В изпратеното на жалбоподателката уведомление е определен 14-дневен срок за представяне на доказателства и за вземане на становище, т.е. ревизиращите органи стриктно са спазили процесуалните изисквания относно провеждането на ревизията и определянето на данъчната основа по реда на чл.122 ДОПК.

На следващо място, налице е и основанието по чл.122, ал.1, т.7 ДОПК.

В случая за ревизираните години органите по приходите са констатирали превишение на разходите над приходите във формирания паричен поток за съответните данъчни периоди.

В хода на ревизията не са установени документи, удостоверяващи получени доходи от трудови или извънтрудови правоотношения, от дивиденди, от прехвърляне на имущество и др., с получател С. Н. М. през периода 01.01.2016 г. – 31.12.2021 г.

Прието е, че жалбоподателката е извършила разходи в размер на 81 350 лв. по предварителен договор за а покупко - продажба на недвижими имоти от 24.03.2017 г., като не са установени документални доказателства, удостоверяващи произхода на паричните средства, с които е заплатило сумата по договора.

Правилно ревизиращите не са кредитирали обясненията на М., че сумата не е заплатена при подписване на договора. В сключения предварителен договор изрично е посочено, че към момента на подписване на предварителния договор, купувачът е заплатил С част от продажните цени на описаните два броя апартаменти или общо от 81 350 лева, за първия апартамент – 35 250 лв. и за втория – 46 100 лв. Посочено е, че договорът има силата на разписка и служи като доказателство, че сумата от 81 350 лева е платена от купувача - С. М. и получена от продавача – К. Н..

В хода на ревизията жалбоподателката твърди, че е разполагала със средства - около 35 000 лв., предоставени от родителите ѝ от продажба на имоти и техни спестявания, както и сума от около 45 000 лв., получени от дейността ѝ като стоматолог в периода от 1999 г. до 2011 г.

Във връзка с така изложените твърдения е установено, че за дейността си като ЕТ от С. М. са подавани ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ с декларирана годишна данъчна основа от дейността в размер на 5 278,11 лв. за 2008 г.; 6 644,98 лв. за 2009 г.; 3 822,61 лв. За 2010 г. и 1 508,28 лв. за 2011 г.

Извършена е и проверка в имотния регистър на Агенция по вписванията, във връзка с твърденията за получени суми от родителите на М., при която е констатирано, че е вписана само една продажба от страна на Н. М. за сумата т 250 лв., съгласно НА № 177, том XXI, дело № 3426/ 28.12.2015 г.

В хода на настоящото съдебно производство жалбоподателката твърди, че е разполагала със средства с оглед отпуснатите суми по Удостоверени № 90-00-20 от 14.02.2024 г. от СЗОК, съгласно което за периода 05.2003 г. – 2011 г. на ЕТ „Амбулатория за индивидуална практика за първична медицинска помощ – С. М.“ са изплатени следните суми: м.05.2003 г. – 9 713,81 лв.; 2004 г. – 11 290,07 лв.; 2005 г. – 14 693,06 лв.; 2006 г. – 20 159,23 лв.; 2007 г. – 26 991,72 лв.; 2008 г. – 30 230,70 лв.; 2009 г. – 26 596,01 лв.; 2010 г. – 25 662,04 лв.; 2011 г. – 31 825,08 лв.

Следва да се посочи, че горното установява изплатени суми, не на С. М. като физическо

лице, а на ЕТ „Амбулатория за индивидуална практика за първична медицинска помощ – С. М.“, като първият от периодите е през 2003 г., т.е. четиринадесет години преди сключването на предварителния договор от 24.03.2017 г. Същевременно се установява, че С. М. е декларирала разполагаеми парични средства в брой, както следва: 130 лв. към 01.01.2016 г.; 150 лв. към 01.01.2017 г.; 80 лв. към 01.01.2018 г.; 230 лв. към 01.01.2019 г.; 90 лв. към 01.01.2020 г.; 160 лв. към 01.01.2021 г. и 100 лв. към 31.12.2021 г. По делото са представени пет броя декларации по чл. 124, ал. 3 от ДОПК от С. М. за годините от 2017 г. до 2021 г., всяка с дата 19.06.2023 г.

В приетата по делото ССЧЕ вещо лице К. дава становище, по документите, които са предоставени по делото за определяне на финансовото състояние на С. М.. Сочи, че съгласно справка за кредитната задлъжнялост от БНБ С. М. е съдължник по кредит към „ЮРОБАНК БЪЛГАРИЯ“ АД в размер на 336 016,00 лв. и кредитополучател по кредитна карта от „Ю. БЪЛГАРИЯ АД“ с кредитен лимит в размер на 5880 лв. и кредитна карта от „ОБЕДИНЕНА БЪЛГАРСКА БАНКА“ АД с кредитен лимит в размер на 4000 лв.

С Изпълнителен лист от 06.01.2021 г. Н. К. Н. е осъдена да заплати на С. М. сума в размер на 10 995,20 лева. Със сумата са погасени задължения на С. М. по изпълнителен лист от 07.12.2012г. и сумата не участва в определянето на финансовото състояние на жалбоподателката.

По отношение представеното Удостоверение от НЗОК, вещото лице сочи, че то дава информация за изплатените суми на ЕТ „Амбулатория за индивидуална практика за първична медицинска помощ- С. М.“ и „Амбулатория за индивидуална практика за първична медицинска помощ - С. М.“ ЕООД. Получените суми са безспорни, но те са приходи за отделни стопански единици, а не приход на физическото лице С. М.. Приходите в размер 197 134,72 лева за периода от м.05.2003 г. до м.12.2011 г. са участвали при формиране на финансовия резултат на ЕТ „Амбулатория за индивидуална практика за първична медицинска помощ - С. М.“. След формиране на финансовите резултати с ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ и облагане с данъци, разполагаемата парична сума на физическото лице С. М., установена от експертизата, съгласно подадените ГДД по чл.50 от ЗДДФЛ, по години, е: за 2008 г. - 5278,11 лева; за 2009 г.- 6644,98 лева; за 2010 г. - 3822,61 лева; за 2011 г. - 1508,28 лева.

Приходите в размер на 140 132,19 лева за периода от 2012 г. до 2015 г., са участвали при формиране на финансовия резултат на „Амбулатория за индивидуална практика за първична медицинска помощ - С. М.“ ЕООД. Съгласно счетоводните регистри на дружеството и предоставената декларация от управителя, дружеството не е разпределяло дивиденди, в следствие на което физическото лице С. М. няма доходи от дейността на „Амбулатория за индивидуална практика за първична медицинска помощ - С. М.“ ЕООД.

В заключение експертизата стига до извода, че финансовото състояние на жалбоподателката, не е позволявало да извърши разходите, установени от административния орган в хода на ревизионното производство.

В приетата ССЧЕ, изготвена от вещо лице Т., е изложено, че поради липса на документи не се установява вписване /заприхождаване/ на сумата от 197 134.72 лв., нито на част от нея, съгласно Удостоверение на НЗОК изх. № 90-00-20/14.02.2014 г. т.1 в Баланса на „Амбулатория за индивидуална практика за първична медицинска помощ - Дентална медицина - С. М.“ ЕООД. Не се установява вписване на сума от 197 134.72 лв., нито на част от нея в Договора по чл.15 от ТЗ, тъй като в него не са посочени никакви суми. С. М.

е декларирила доход от ЕТ „Амбулатория за индивидуална практика за първична медицинска помощ - С. М.“ за периода 1999 г. - 2011 г., съгласно представена Декларация в размер на 60 000.00 лв.

Изложеното в третата ССЧЕ по отношение на остатъчна сума от изплатените съгласно Удостоверение на НЗОК изх. № 90-00-20/14.02.2014 г. средства не опровергава горните изводи. Вещото лице само посочва, че периодът 2003 г. – 2011 г. е много стар и е почти невъзможно да бъдат представени документи, от които да се установят реално извършените плащания от страна на ЕТ „Амбулатория за индивидуална практика за първична медицинска помощ - С. М.“ за периода, съответно налице ли е остатъчна сума. Същевременно С. М. е декларирила приходи за периода 1999 г. - 2011 г. в размер на 60 000 лв., а като разполагаеми суми в брой: 130 лв. към 01.01.2016 г.; 150 лв. към 01.01.2017 г.; 80 лв. към 01.01.2018 г.; 230 лв. към 01.01.2019 г.; 90 лв. към 01.01.2020 г.; 160 лв. към 01.01.2021 г. и 100 лв. към 31.12.2021 г.

В обобщение съдът намира, че в настоящия случай са налице обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, т. 7 от ДОПК за извършване на ревизията на жалбодателката по особения ред на чл. 122 ДОПК, а възраженията, че органите по приходите неправилно са определили началното салдо, приходите и разходите за ревизираните години са неоснователни. От наличните по делото доказателства не е възможно да се направят различни изводи относно паричния поток за ревизираните периоди, а тежестта за тяхното опровергаване е на оспорващата. По изложените съображения жалбата следва да бъде отхвърлена изцяло.

С оглед крайния извод за неоснователност на жалбата и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК във вр. с чл. 8, ал.1 вр. чл.7, ал.2, т.3 от Наредба № 1/09.07.2004 г. на НАП следва да се присъди своевременно претендираното от процесуалния представител на ответника юрисконсултско възнаграждение в размер на 2 068,93 лв., определено съобразно материалния интерес на спора.

Така мотивиран, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на С. Н. М., ЕГН [ЕГН], с адрес [населено място], [улица], ет. 2, ап. 3 срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221122006039-091-001/ 01.08.2023 г., издаден от Б. С. С. – орган, възложил ревизията, и Д. Н. Б. – ръководител на ревизията, в частта потвърдена с Решение № 1511 от 23.10.2023 г. на директора на Дирекция ОДОП при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА С. Н. М., ЕГН [ЕГН], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика” – С. при ЦУ на НАП разноси по делото в размер на 2 068,93 лв. (две хиляди шейсет и осем лева и деветдесет и три стотинки), представляващи юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ:

