

РЕШЕНИЕ

№ 7718

гр. София, 11.12.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 45 състав,
в публично заседание на 07.11.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгени Стоянов

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **7573** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Производството е образувано по жалба на О. П. М., чрез адв. Дарена Н. А., съдебен адрес: [населено място], [улица], ет. 10, офис 26 срещу ревизионен акт (РА) № Р – 22221520001072-091-001 / 23.03.2022 г., издаден от Х. М. на длъжност „началник сектор“ – орган възложил ревизията, и Б. К. С. на длъжност „главен инспектор по приходите“ – ръководител на ревизията на основание чл. 119, ал. 2 ДОПК, потвърден мълчаливо с непроизнасянето на директора на дирекция ОДОП по жалбата срещу издадения РА в установения от закона срок.

Жалбоподателят оспорва РА като нищожен, издаден при липса на компетентност, респ. намира, че РА е незаконосъобразен и необоснован. РА е издаден при неспазване на установената форма, съществени нарушения на процесуалния закон и противоречие с материалноправни разпоредби, както и при липса на мотиви. Според изложеното в жалбата, ревизиращият орган не е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за спорните периоди, като не е изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. Според жалбоподателя неправилно е приложена разпоредбата на чл. 122 ДОПК. При установяването на данъчното задължение на О. П. М. не е било налице особен случай. В конкретния случай липсват каквито и до било доказателства за наличие на което и да е от основанията на чл. 122 от ДОПК. Ревизията не е извършена в определените срокове и ревизионният акт и ревизионният доклад не са издадени в предвидените от закона срокове. В жалбата е посочено, че с писмо, изпратено по пощата на 18.11.2021

г. жалбоподателят е възразил ревизията да се проведе при условията на чл. 122, ал. 1, т. 2 ДОПК. Според жалбоподателя не са налице основанията и липсват доказателства за установени обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 2 ДОПК за периода 01.01.2014 г. – 31.12.2019 г. Към посоченото писмо са приложени: договор за дарение от 14.12.2010 г. за сумата от 85 000 лева, която майката на О. М. – Л. Й. К. е дарила на О. М. на дата 14.12.2010 г.; Приемо – предавателен протокол от дата 27.05.2019 г. за сумата от 96 300 лева, останала от починалия му баща и намерена в родната къща на баща му П. М. К. в [населено място]; нотариални актове за продажба; служебни бележки от ДКХ; удостоверение от нотариус С. С. за заверен договор за заем с „Ем Стейт“ ЕООД, сключен на 05.08.2010 г. за сумата от 40 000 (четиредесет хиляди) евро. Неправилно органите по приходите са приели, че О. М. е във фактическо съжителство с М. И. Б. и са приели, че част от приходите са отишли за погасяване на нейни разходи.

Според жалбоподателя иницирането на ревизията по искане на Специализираната прокуратура нарушава правото на справедлив процес на О. М.. Така се нарушават чл. 6 от ЕКПЧ и чл. 47 и чл. 48 ХОПЕС, като ХОПЕС е приложима, доколкото се прилага Директива (ЕС) 2016 / 343 на Европейския парламент и на Съвета от 9 март 2016 г. относно укрепването на някои аспекти на презумпцията за невиновност и на правото на лицата да присъстват на съдебния процес в наказателното производство.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. П.. Иска се отмяна на ревизионния акт. Претендират се съдебните разноски и адвокатски хонорар.

Ответникът – Директор на ТД на НАП – С., не се явява в съдебно заседание, представлява се от юрисконсулт Д.. Юрисконсулт Д. поддържа жалбата. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не изпраща представител за участие в производството и не изразява становище по съществото на спора.

Съдът, след като обсъди доводите на страните и събраните в хода на съдебното производство писмени доказателства, намира за установено от фактическа страна следното:

Ревизията е възложена със Заповед за възлагане на ревизия № Р – 22221520001072 – 020 – 001 / 25.02.2020 г. Ревизията е изменяна със Заповеди Р – 22221520001072 – 020 – 002 / 01.06.2020 г.; Р – 22221520001072 – 020 – 004 / 23.04.2021 г., спряна със Заповед Р – 22221520001072 – 023 – 001 / 10.07.2020 г., възобновена със Заповед Р – 22221520001072 – 143 – 001 / 12.10.2020 г. Ревизията е по отношение на О. П. М., ЕГН [ЕГН], за установяване на задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периода 01.01.2014 – 31.12.2019 г.

За установените факти и обстоятелства е издаден Ревизионен доклад № Р – 22221520001072 – 092 – 001 / 17.01.2022 г., с който е направено предложение да бъдат установени с ревизионен акт задължения за данъци и лихви в размер на 9930, 34 лева.

На основание чл. 117, ал. 5 ДОПК е подадено възражение, като са оспорени всички фактически и правни констатации в ревизионния доклад. Към възражението са приложени допълнителни доказателства, а именно: договор за дарение от 14.12.2010 г. за сумата от 85 000 лева с Л. Й. К. (майка); приемо – предавателен протокол от 27.05.2019 г. за сумата от 96 300 лева, намерена в родната къща на баща му П. М. К., останала след неговата смърт; нотариални актове за продажби; служебна бележка от Държавната комисия по хазарта; Удостоверение от нотариус С. С. за заверен договор за заем с „Ем Стейт“ ЕООД, сключен на 05.08.2010 г. за сумата от 40 000 (четиредесет хиляди евро).

Ревизията е извършена на основата на представени документи и обяснения от лицето, събрани доказателства от трети лица и контролни органи, данни от информационните системи на НАП. От органите по приходите е направена преценка на: а) официалните документи; б) доказателствената сила на обясненията, справките и декларациите; в) доказателствената сила на вписванията в счетоводните книги, нотариалните регистри; г) доказателствената сила на обясненията и декларациите от роднини и съпрузи.

Органите по приходите са извършили съпоставка между притежаваното от жалбоподателя имущество и законно придобитите доходи / приходи. За целите на тази съпоставка са изготвени годишни справки за паричен поток, които са намерили отражение в табличен вид.

В приходната част на изготвената справка са включени всички облагаеми и необлагаеми доходи, получени в брой и по банкови сметки, както и всички източници на финансиране – заеми, дарения, наследство и други. В разходната част на изготвената справка са включени всички платени от жалбоподателя разходи в брой и по банков път, направените погасителни вноски по заеми, лизингови договори и други изходящи парични потоци от лицето. Изследвани са разходи за издръжка и живот, разходи за плащания на данъци, осигурителни вноски, такси и мита, разходи за внесени суми по застраховки, разходи за обучение и лечение на лица (членове на домакинството) в чужбина. Събрани са съответните документи за направените от лицето от лицето разходи (фактури, разписки, платежни нареждания), както и начина на плащане на съответните разходи.

Органите по приходите констатира, че Л. Й. К. (майка) е починала на дата 21.07.2015 г. За доказване възможността лицето да предостави средства в размер на 85 000 лева, е извършен анализ на данните, налични в информационната система на НАП, удостоверяващи размера на получените доходи и извършените разходи на дарителя до 14.12.2010 г. Установено е, че Л. Й. К. е получавала единствено доходи от пенсии в размери, достатъчни да покрият само жизнените и нужди. Не са установени данни за банкови сметки. Не е подавала годишни данъчни декларации за получени доходи. Не са установени продажби на недвижими имоти. Органите по приходите не са установили доказателства, че Л. К. е разполагала с парични средства в размер на 85 000 лева, които да предостави на сина си О. М. под формата на дарение.

Установено е в хода на ревизията, че бащата П. М. К. е починал на дата 12.04.2019 г. Извършен е анализ на данните, налични в информационната система на НАП, удостоверяващи размера на получените доходи и извършените разходи до дата 12.04.2019 г. Установено е, че П. К. е получавал единствено доходи от пенсии в размер на необходимото, за да бъдат покрити жизнените нужди. На 02.06.2017 г. П. К. заедно с О. М., са извършили продажба на имот в [населено място] за сумата от 30 000 лева. Органите по приходите са приели, че не са налице доказателства, че П. К. е разполагал с налични парични средства в размер на 96 300 лева.

Органите по приходите са приели, че по отношение на представения в хода на ревизията договор за заем между жалбоподателя и „Ем Стейт“ ЕООД, е налице неотносимост. Съгласно чл. 2, ал. 2 от договора е договорена годишна лихва в размер на 8 %, която на основание ал. 3 е платима при погасяване на главницата. Установено е от органите по приходите, че лихвата е платена на дата 27.10.2010 г., за което „Ем Стейт“ ЕООД е издало протокол, включен в дневника за продажби за данъчен период 10 / 2010 г. Тоест сумата от 40 000 евро не е била налична към 01.01.2014 г.

Въз основа на така установените факти органите по приходите, на основание чл. 123, във връзка с чл. 122, ал. 2 от ДОПК, са установили и приели годишна данъчна основа за облагане на основание чл. 48 ЗДДФЛ в размер на 84 672, 71 лева за 2019 г. Дължимият данък е определен в размер на 8467, 27 лева.

В хода на съдебното производство по искане на жалбоподателя е назначена и изготвена съдебно – техническа експертиза по адм. д. № 7573 / 2022 г. на Административен съд София – град. Видно от заключението на вещото лице е установено, че електронните подписи на органите по приходите, подписвали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, отговарят на определението по чл. 3, точка 12 от Регламент 910 / 2014, което поставя три кумулативни изисквания, за да може един електронен подпис да се счита за КЕП.

В хода на съдебното производство е назначена и изготвена съдебно-счетоводна експертиза. Поставена е задача към вещото лице, след като се запознае с всички приложения по делото писмени доказателства, включително договор за дарение от 14.12.2010 г. за 85 000 лв., която майката на жалбоподателя Л. Й. К. му е дарила и сумата е получена от него на 14.12.2010 г., както и декларираното от него в хода на ревизията, че в началото на 2014 г. О. М. е разполагал с тези 85 000 лв. в брой, както и около 30 000 лв. лични спестявания в различни валути - лева, евро и долари в брой, както и други суми в банкови сметки, като тези суми в брой, които са били налични в началото на 2014 г., в началото на 2016 г., в началото на 2017 г., в началото на 2018 г. и в началото на 2019 г., а през 2019 г. отделно О. М. е получил и сумата от 96 300 лв., съгласно приемо-предавателен протокол от 27.05.2019 г., останала от починалия му баща и намерена в родната къща на баща му П. М. К. в [населено място], както и че обстоятелствата, че О. П. М. не е във фактическо съжителство през проверявания период с М. Б., да отговори на въпроса има ли установени несъответствия между реализираните през годините доходи и приходи с притежаваното имущество и сторените разходи от лицето О. М. за ревизирания период.

На следващо място, вещото лице е имало за задача да установи началното и крайно салдо за всяка една от ревизираните години, извършени разходи и получени приходи, като след като преизчисли паричния поток на жалбоподателя за процесните данъчни периоди, да определи размера на данъчните задължения на жалбоподателя по ЗДДФЛ, без да взема предвид паричния поток на М. Б., като изследва и периода преди ревизирания период.

Вещото лице К. е трябвало да включи в приходите на О. М. предоставените от майката на О. М. суми в размер на 85 000 лв. съгласно договор за дарение на 14.12.2010 г., който е приложен към писмения отговор и сумата от 96 300 лв., останали от бащата на О. М. съгласно приемо-предавателен протокол от 27.07.2019 година. (протоколът е приложен на л. 71 от том 1 на делото). Вещото лице е трябвало да включи и наличните по банкови сметки и пари в брой преди началото на проверявания период, изтеглени и внесени суми по банкови сметки и трансфер от банкови сметки и превалутиране, вноски и преводи от трети лица.

С протоколно определение от 06.06.2023 г. АССГ указва на вещото лице, че при отговорите си в допуснатата експертиза, трябва да вземе като начална дата на проверявания период 01.01.2009 г.

Според заключението на вещото лице К., за всички изследвани периоди от 2014 г. до 2019 г. не се установява превишение на извършените разходи над получените приходи на жалбоподателя. Вещото лице К. прави уточнението, че това са изчисленията на

проверяващия орган с единствена корекция на началното салдо всяка отчетна година, за което от експертната се приема, че следва да фигурира стойността на превишението на приходите от разходите, което е останало като остатък от предходната година.

В хода на производството е назначена и изготвена съдебно - почеркова експертиза. Резултатите от тази експертиза са отразени в протокол. Експертната е извършена от Д. А. Д. - юрист, експерт криминалист - вещо лице по списъка на СГС.

Конкретни обекти на експертната са били: 1) два договора за покупко – продажба на движими вещи от дата 02.06.2017 г. и 10.06.2017 г.; 2) разходни касови ордери за получаване на парични средства както следва: РКО от 15.01.2018 г.; РКО от 23.01.2018 г.; РКО от 05.11. 2018 г.; РКО от 14.11.2018 г.; РКО от 12.03.2018 г.; РКО от 05.03.2018 г.; РКО от 18.03.2019 г.; РКО от 26.03.2019 г.; РКО от 11.11.2019 г.; РКО от 26.11.2019 г.; РКО от 07.01.2019 г.; РКО от 18.01.2019 г.

В своето заключение вещото лице Д. посочва, че подписите върху изследваните обекти не са положени от лицето П. М. К..

При така установената фактическа обстановка съдът достигна до следните правни изводи:

Жалбата е подадена в преклузивния 14-дневен срок по чл. 156 от ДОПК, от лице имащо правен интерес от оспорване и срещу подлежащ на съдебен контрол акт, поради което е допустима.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, в съдебното производство съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган. Съдът намира, че ревизията е възложена от оправомощено за това лице, а ревизионният доклад и ревизионният акт са издадени от компетентните органи по приходите, в изискуемата от закона форма. На основата на наличните по делото доказателства, РА е издаден чрез ИС „Контрол“ като електронен документ, подписан с електронен подпис от Х. Б. М., на длъжност „Началник на сектор“, със сертификат номер: 2B82F746F8D5C312, на дата: 23.03.2022 г. и от Б. К. С., на длъжност: Главен инспектор по приходите, със сертификат номер: 18E4FCE70FE7545C, на дата 23.03.2022 г.

Информационната система „Контрол“ е софтуерно приложение в подкрепа на контролната дейност в НАП, което е разработено и внедрено по силата на сключен договор, в изпълнение на проект „Надграждане на Системата за управление на приходите чрез разработване на софтуерно приложение в подкрепа на контролната дейност в НАП – Информационна система „Контрол“ по договор с УО на ОПАК №10-31-3С от 03.02.2011 г. Одобреното задание за разработка и развитие на ИС „Контрол“ е съгласно изискванията на Закона за електронно управление (ЗЕУ), Закона за киберсигурност (ЗК) и Закона за управление и функциониране на системата за защита на националната сигурност (ЗУФСЗНС). Информационната система „Контрол“ записва всяко едно действие на потребителите в хронология на действията, включително и времето на подписване и самият подпис, ползвайки системното време на сървъра на приложението.

Настоящата инстанция констатира, че РА е издаден в резултат на надлежно възложена ревизия, съгласно чл. 112 и чл. 113 от ДОПК, в предвидената от закона форма,

съгласно чл. 113 от ДОПК, и съдържа всеки един от реквизитите, посочени в чл. 120 от ДОПК. Оспореният РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения.

Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА. РА е подписан с квалифицирани електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване. Това е относимо и за РД, ЗВР и ЗИЗВР.

В тази насока трябва да се кредитира и приетата по делото съдебно – техническа експертиза, изготвена от вещото лице инж. И. Р. Д., която дава следното заключение: електронните подписи на органите по приходите, подписвали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА отговарят на определението по чл. 3, точка 12 от Регламент 910 / 2014, което поставя три кумулативни изисквания, за да може един електронен подпис да се счита за КЕП. Съдът не намира основание да не кредитира заключението в тази му част. То е прието от страните без въпроси и възражения в открито съдебно заседание.

Във връзка с посоченото и с оглед разпоредбата на чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдът намира, че оспореният РА е издаден от компетентен орган и в предвидената от закона форма.

В хода на ревизионното производство не се установиха съществени нарушения на данъчнопроизводствените правила.

По отношение на приложението на материалния закон съдът намира следното:

О. П. М. е местно физическо лице по смисъла на чл. 4 от ЗДДФЛ. Той е данъчно задължено лице за доходите си от източници в Република България и в чужбина. О. П. М. е регистрирано лице в ТД на НАП С., офис „М.“ със служебен номер по чл. 81, ал. 1, т. 3 от ДОПК [ЕГН], и с адрес съгласно чл. 8, ал. 1, т. 1 от ДОПК – [населено място],[жк], [жилищен адрес] вх. 01, етаж 007, ап. 002.

С Уведомление по чл. 124, ал. 1 ДОПК № Р – 22221520001072 – 113 – 001 / 18.10.2021 г., връчено на жалбоподателя на дата 04.11.2021 г. (л. 126 от делото) жалбоподателят О. П. М. е уведомен, че данъкът върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ ще бъде определен по реда на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК. В уведомлението е посочен периодът: 01.01.2014 г. – 31.12.2019 г. Съгласно разпоредбата на чл. 122, ал. 1, т. 2 ДОПК, органът по приходите може да приложи установения от съответния закон размер на данъка към определена от него по реда на ал. 2 основа, когато е налице едно от следните обстоятелства: налице са данни за укрити приходи или доходи. На жалбоподателя е предоставена декларация по чл. 124, ал. 3 ДОПК.

Органите по приходите са установили, че за част от ревизирия период, а именно: 01.01.2019 г. – 31.12.2019 г. разходите на О. П. М. превишават приходите му. За 2019 г. жалбоподателят не е подавал годишна данъчна декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ. За да се извърши съпоставка на приходите и разходите е извършен анализ на получените доходи и извършените разходи за 2019 г. Установено е, че налични парични средства не са декларирани. Установени са парични средства в банкови сметки – общо 368 035, 17 лева - в „Банка ДСК“ АД – 119 907, 43 лева; в „Юробанк“ АД – 141 826, 74 лева; 106 301, 03 лева в „Уникредит Булбанк“ АД. Доходите на О. П. М. от трудови правоотношения са формирани от работодател „Мега Слот“ ЕООД – 5431, 86 лева – за периода от 01.06.2019 г. – м. 12.2019 г. Установени са доходи от друга стопанска дейност в размер на 15 000 лева, както и от прехвърляне на имущество в размер на 33249, 10 лева.

Установени са разходи за комунални услуги от доставчици – 726, 92 лева; разходи за придобиване на лек автомобил А. Р. Стелвио 2.0 турбо – 107 077, 40 лева от „Венци –

Велико Търново” ЕООД. В края на периода жалбоподателят е разполагал с парични средства в банкови сметки в размер на 400 558, 77 лева.

Извършеният анализ чрез метода на съпоставяне е отразен в табличен вид от органите по приходите. При съпоставката е установено превишение на разходите над размера на получените доходи за 2019 г. в размер на 84 672, 71 лева. Според органите по приходите налице са обстоятелствата по чл. 122, ал. 1 от ДОПК – декларираните и / или получени приходи, доходи и източници на финансиране на ревизираното лице не съответстват на имущественото и финансовото състояние на О. П. М. за ревизирания период. В хода на ревизионното производство не се доказва основанието и източникът на средствата, поради което данъчната основа е брутният размер на превишението. На основание чл. 123, във връзка с чл. 122, ал. 2 ДОПК, ревизията определя годишна данъчна основа за облагане с данък по чл. 48 от ЗДДФЛ в размер на 84 672, 71 лева. Данък върху общата годишна данъчна основа – 8467, 27 лева. Установени са и дължимите лихви върху това публично вземане.

В своята практика ВАС приема, че при проведена ревизия по особения ред на чл. 122 и сл. от ДОПК в тежест на приходните органи е да установят наличието на някое от алтернативно предвидените в чл. 122, ал. 1 от ДОПК обстоятелства (в този смисъл Решение № 11441 от 22.11.2023 г. по адм. д. № 4489 от 2023 г. на ВАС, Първо отделение).

Съдът намира, че основният спорен въпрос по делото е концентриран около това, дали ако през определена ревизирана година се установи превишение на приходите на жалбоподателя над неговите разходи, то тази положителна разлика трябва да се прехвърли като начално салдо за следващата година като налични парични средства в брой или всяка следваща година трябва да започва с нулево салдо. При провеждането на ревизията на О. М. органите по приходите са възприели подход, при който крайното положително салдо за ревизирана година да не се прехвърля като начално салдо за следващата. Този подход е последователно защитаван и в хода на съдебното производство. Юрисконсулт Т. Д. – главен юрисконсулт в дирекция ОДОП – С., процесуален представител по на ответника по делото, излага подробни аргументи, че прехвърлянето на салдо за всяка следваща година е в противоречие с „Наръчник за извършване на проверки и ревизии на физически лица“. Въз основа на посоченото в този наръчник, в становището на процесуалния представител на НАП е посочено, че не всяко превишение на приходите (доходите) над разходите след прилагане на последния ред от таблица трябва да се приема като начално салдо на налични парични средства в брой в началото на следващия период, както приема вещото лице К.. Според юрисконсулт Д. това е така, защото превишението може да е резултат от увеличението в крайното салдо на наличните парични средства по банковите сметки, при което става въпрос за суми, които са налични към началото на следващия период. Тези суми обаче не са налични в брой у лицето, а са по банковите му сметки. Няма как една и съща сума да е налична в банковата сметка и в брой едновременно. За обосноваване на своята теза юрисконсулт Д. е приложила извадка от „Наръчник за извършване на проверки и ревизии на физически лица“, утвърден от Изпълнителния директор на НАП (л. 565 – 567 от делото).

При отговора на основния спорен въпрос по делото съдът взе предвид актуалната съдебна практика на ВАС. Така например в Решение № 12056 от 06.12.2023 г. по адм. д. 5879 от 2023 г. на ВАС, Първо отделение, е посочено, че в своята практика Върховният административен съд е последователен в разбирането си, че не е

допустимо при установено положително крайно салдо за предходната ревизирана година да се приеме различна начална стойност за следващата само въз основа на съображението, че „излишъкът” не трябва да се обвързва с конкретна дата. Този довод влиза в противоречие с принципа на обективност, прогласен в чл. 3 ДОПК. По този начин, според цитираното решение, жалбоподателят ще трябва да доказва, че не е разходвал своите разполагаеми в края на периода средства, т. е. да доказва отрицателни факти. Именно разходването на веднъж доказани парични средства е положителният факт, който трябва да бъде доказан от приходните органи и след като това не е сторено, то неустановеното трябва да се приеме за неосъществено. (в този смисъл Решение № 12056 от 06.12.2023 г. по адм. д. 5879 от 2023 г. на ВАС, Първо отделение). В този смисъл са и мотивите на Решение № 4046 от 13.04.2020 г. по адм. д. № 11566 от 2019 г. на ВАС, Осмо отделение. В него също е посочено, че не трябва да се предполага разходването на установеното положително салдо на паричния поток от предходен данъчен период, при липса на данни за извършени разходи от задълженото лице, а същото трябва да формира начално салдо за следващия период.

Във връзка с посоченото съдът намира, че трябва да се кредитира заключението на вещото лице К., в частта, в която се прави изчисление на приходите и разходите на жалбоподателя О. М. (л. 533 – 540). В своето заключение вещото лице изрично е посочило, че не се отклонява от изчисленията на органите по приходите, като единственото отклонение е различното начално салдо на жалбоподателя О. М.. Вещото лице К. е посочила, че разликата с изводите на органите по приходите се формира с началното салдо всяка отчетна година. Вещото лице приема, че в началото на всяка отчетна година трябва да фигурира стойността на превишението на приходите над разходите на жалбоподателя. Тази стойност, според приетото от вещото лице, се формира като остатък от предходната година. Така например за 2014 г. вещото лице установява превишение в размер на 3035, 36 лева (ред последен от таблицата на л. 534 от делото). Същата сума е прехвърлена като налична парична сума в брой в таблицата за 2015 г. (ред първи, колона втора от таблицата за 2015 г. на л. 534 от делото). Така установеното превишение за 2015 г. се формира като сума от 16 479, 25 лева (ред последен, от колона втора от таблицата за 2015 г. на л. 535 от делото). Тази сума е прехвърлена на ред първи, колона втора от таблицата за 2016 г. (л. 536 от делото). Установеното превишение за 2016 г. се формира като сума от 37073, 53 лева (ред последен, от колона втора от таблицата за 2016 г. на л. 537 от делото). Тази сума е прехвърлена на ред първи, колона втора от таблицата за 2017 г. Установеното превишение за 2017 г. е 37073, 53 лева. Тази сума е прехвърлена на ред първи, колона втора от таблицата за 2018 г. Установеното превишение за 2018 г. е 97871, 77 лева. Тази сума е прехвърлена за 2019 г. като налични парични средства в брой. Установеното превишение за 2019 г. е 13199, 06 лева. Така вещото лице достига до краен извод, че за всички изследвани периоди от 2014 г. до 2019 г. не се установява превишение на извършените разходи над получените приходи на жалбоподателя. Съдът намира, че заключението в тази си част е компетентно и липсват пречки то да бъде възприето. Не са налице основания да бъде приет подходът на органите по приходите и началното салдо на паричните средства в брой всяка година да почва на нула. Жалбоподателят няма как да докаже отрицателния факт, че не е изхарчил парите си. В тежест на органите по приходите е да докажат положителния факт, че жалбоподателят е направил определени и конкретни разходи. Доколкото те не успяват да докажат, че превишението за всяка от годините (2014, 2015, 2016, 2017, 2018) е

изразходвано по определен начин от жалбоподателя, то това прави незаконосъобразен техния извод, че за 2019 г. годишната данъчна основа за облагане на основание чл. 48 ЗДДФЛ е в размер на 84 672, 71 лева, а дължимият от О. М. данък е определен в размер на 8467, 27 лева. При липсата на доказателства за други разходи на задълженото лице, освен тези, посочени в съставените таблици по години, не е допустимо крайното салдо за предходна година да не се пренася като начално салдо за следващата. Използваният от приходните органи подход в случая е незаконосъобразен. В тази връзка настоящият състав не приема становището на юрисконсулт Д., обективирано в молбата и по повод на заключението на вещото лице К.. В тази молба, на с. 4 (л. 561 от делото) е посочено, че доколкото за 2014 г. има значително увеличение на крайното салдо по банковите сметки на О. М., то това води до извод, че те не са налични в брой, а се намират в банковите му сметки. Тезата на органите по приходите почива изцяло на предположения. Ако се приеме за валидна, то жалбоподателят е поставен в ситуация да доказва, че не е изхарчил парите си (превишението) за съответната ревизирана година.

За пълнота на изложението трябва да се посочи, че крайният извод на съда за незаконосъобразност на РА не е формиран от представените в хода на ревизията и на съдебното производство различни писмени доказателства от страна на жалбоподателя, с които се прави опит да се докаже, че О. М. е разполагал с налични парични средства в размер, много по-голям от приетия от органите по приходите. Настоящият състав изрично указва на вещото лице, че трябва изследва период с начална дата 1.01.2009 г., като се предостави възможност на жалбоподателя да докаже своята теза.

Във връзка с това настоящият състав приема, че са представени два броя договори за покупко – продажба на движими вещи с дати 02.06.2017 г. и 10.06.2017 г. Страни по тях са П. М. К. чрез О. П. М. (като продавачи) и И. Н. П. (като купувач). Предмет на договорите са движими вещи. Представени са и 12 броя разходни касови ордери. Разходните касови ордери са свързани с представени по делото договори за продажба на дървен материал с продавач П. М. К.. Доколкото процесуалният представител на ответника е оспорил истинността на изброените документи по чл. 193, ал. 1 ГПК, вр. с § 2 от ДР на ДОПК, по искане на адв. П. е допусната и назначена съдебно – почеркова експертиза.

Въз основа на приетата по делото съдебно – почеркова експертиза е установено, че разходни касови ордери за получаване на парични средства както следва: РКО от 15.01.2018 г.; РКО от 23.01.2018 г.; РКО от 05.11. 2018 г.; РКО от 14.11.2018 г.; РКО от 12.03.2018 г.; РКО от 05.03.2018 г.; РКО от 18.03.2019 г.; РКО от 26.03.2019 г.; РКО от 11.11.2019 г.; РКО от 26.11.2019 г.; РКО от 07.01.2019 г.; РКО от 18.01.2019 г. не съдържат подпис, положен от П. М. К.. Различията, които е установила вещото лице Д. А. Д. - юрист, експерт криминалист - вещо лице по списъка на СГС в общите и частните признаци на почерка са съществени, устойчиви и характеризират писмено – двигателните навици на две различни лица. Посочените различия, както и наличието на нарушена координация на движенията при изписването на елементите на подписите от сравнителния материал, са достатъчно основание вещото лице да направи извод, че подписите в ордерите – обект на експертизата и тези от сравнителния материал са положени от различни лица. В своето заключение вещото лице Д. посочва, че подписите върху изследваните ордери не са положени от лицето П. М. К..

Основателни са аргументите на процесуалния представител на ответника, че

разходния касов ордер е първичен счетоводен документ. Той се съставя по реда на Закона за счетоводството. Доколкото в представените по делото разходни касови ордери не е посочено предприятие, което да изплаща тези суми, то това поставя под съмнение икономическата логика за съставяне на тези документи. Основателно е отбелязано от юрисконсулт Д., че един от ордерите е с дата 26.11.2019 г., т. е. той е съставен след смъртта на П. М. К.. Съвкупният анализ на тези факти и заключението на съдебно – почерковата експертиза води до категоричен извод, че сумите, отразени в 12 броя РКО не са получени реално от бащата на жалбоподателя О. М.. Те са съставени за целите на съдебното производство.

Това дискредитира обстоятелството, че П. М. К. е имал възможност да формира парична сума, в посочения от жалбоподателя размер. Разколебан е съществено фактът, че бащата на жалбоподателя е имал възможност да съхранява в имота си в [населено място], [община], област В., паричната сума от 96 300 лева. В хода на ревизионното производство е представен приемо-предавателен протокол от дата 27.05.2019 г. Протоколът е съставен между К. Й. К. и О. П. М. и има за цел да докаже, че сумата от 96 300 лева е открита след смъртта на П. М. К. в къща (най-долно чекмедже на шкаф).

В своята практика ВАС приема, че за да се установи възможността да се спести определена парична сума, трябва да се представят доказателства за произход на средствата. (в този смисъл Решение № 11603 от 27.11.2023 г. по адм. д. № 4904 / 2023 г. на ВАС, Първо отделение). Настоящият състав взема предвид обстоятелството, че П. М. К. е бил пенсионер. От страна на жалбоподателя не са представени убедителни доказателства, които да водят до еднозначен извод за възможността П. К. да е спестил такава парична сума. Доказателствената сила на приемо-предавателен протокол от дата 27.05.2019 г. като частен документ е силно разколебана от дискредитирането на представените по делото РКО. Доколкото е установено, че върху тях не е положен подпис на П. М. К., то това обуславя извода, че той не е разполагал с тази сума от 96 300 лева. Това, от своя страна, прави възможен извода, че приемо-предавателен протокол от дата 27.05.2019 г. е съставен конкретно за целите на ревизионното производство. Той е частен писмен свидетелстващ документ и като такъв не притежава материална доказателствена сила, която да обвързва съда.

По отношение на договора за дарение от дата 14.12.2010 г. съдът намира, че същият няма достоверна дата. По делото той е представен в заверено копие. В него е посочено, че майката на О. П. М. го дарява със сумата от 85 000 лева. В разпоредбата на чл. 2 от договора за дарение е посочено, че дареният приема с благодарност направеното дарение от майката Л. Й. К.. В своята практика ВАС приема, че само по себе си представянето на договор за дарение не изключва необходимостта да се даде отговор на въпроса, откъде дарителят е придобил паричната сума, предмет на договор за дарение. Необходимо е да бъде установена и финансовата възможност на лицето да дари посочената сума от 85 000 лева. Съгласно чл. 225 от ЗЗД, с договора за дарение дарителят отстъпва веднага и безвъзмездно нещо на дарения, който го приема. Дарението на движими имущества трябва да стане в писмена форма с нотариално заверени подписи или чрез предаване, а на ценни книжа - по надлежния начин за прехвърлянето им. Анализът на договора за дарение не води до извод, че той е реално осъществен. Липсват доказателствата, че Л. Й. К. е разполагала с посочената сума. Основателни са мотивите на органите по приходите, че Л. К. за анализирания период е получавала единствено доходи от пенсии в размери, достатъчни да покрият само

жизнените и нужди. Лицето не е подавало годишни данъчни декларации за получени доходи. Няма данни в Имотния регистър на Агенцията по вписванията да са осъществени продажби от страна на майката на жалбоподателя - Л. Й. К..

По отношение на представения договор за заем от 5.08.2010 г. между „Ем Стейт“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК], и О. М. съдът намира, че доказателствата сочат към обстоятелството, че паричните суми по този договор за върнати на заемодателя. Основателни са аргументите на органите по приходите, че лихвата по договора (установена в чл. 2, ал. 2 от договора) е платена на дата 27.10.2010 г., за което „Ем Стейт“ ЕООД е издало протокол, включен в дневника за продажби за данъчен период 10 / 2010 г. Съгласно чл. 2, ал. 3 от договора за заем, се счита, че договорът е изпълнен на дата 27.10.2010 г.

В хода на съдебното производство бяха разпитани като свидетели лицата М. Б. и К. К..

Свидетелят К. заявява, че докато е бил в стария блок в ж. к. М. е живеел на седмия етаж в блок 384. М. Б. е живеела в апартамента в дясно, като се излезе от асансьора – в апартамента, в който е в дясно. О. М. е живеел в апартамента в ляво, като се подмине апартаментът на М., следващият е на О.. Не знае М. Б. и О. М. да са семейство двамата. Твърди: „Как семейство? Не“. Докато О. е играел баскетбол, М. Б. е пазарувала поотделно. В асансьора заедно тримата не са пътували. Заедно не ги е виждал, само поотделно.

Свидетелят М. Б. заявява, че познава О. М.. С него имат дете. За периода 2014-2019 г. живяла в [населено място],[жк], блок 384, ап. 2. Заявява, че не е живяла с него, а е живяла сама. При извършване на ревизията спрямо М. Б. не е била питана, дали живее с някого и конкретно дали живее с О. М. заедно. Не помни какъв е резултатът от ревизията и какъв ревизионен акт ѝ е издаден като на физическо лице. Не е чела ревизионния акт. Имала е адвокати и те са се занимавали с това. Те са писали жалбата срещу ревизионния акт.

С О. М. са имали взаимоотношения и имат дете, което дава възможност на някой да помогне на другия в някакъв момент. На въпроса на юрисконсулт Д. за превод в размер на 127 019 лева, отговаря че са ѝ преведени по банков път. Основанието за превода е това, че с О. М. имат общо дете, както и миналото им.

Съдът намира за достоверно обстоятелството, което е отразено в ревизионния доклад, а именно, че жалбоподателят се е намирал във фактическо съжителство с М. Б.. В приложения по делото ревизионен доклад е посочено, че О. П. М. е с адрес съгласно чл. 8, ал. 1, т. 1 ДОПК, т. е. постоянният му адрес е: [населено място], ж. к. М. – 3, [жилищен адрес] вх. 01, етаж 07, апартамент 002. В приложения по делото Ревизионен доклад, издаден на М. И. Б. на дата 17.01.2022 г. е посочен адрес по чл. 8, ал. 1, т. 1 ДОПК, т. е. постоянният адрес на свидетелката е: [населено място], ж. к. М. – 3, [жилищен адрес] вх. 01, етаж 07, апартамент 002. Тоест адресът е същият като на жалбоподателя.

Показанията на св. К. не се кредитират от съда, доколкото неговите възприятия като свидетел отстоят на голямо разстояние във времето.

Установяването на факта, че жалбоподателят и М. Б. са в положение на „фактическо съжителство“ не променя крайния извод на съда за незаконосъобразност на РА, доколкото не е налице установено превишение на извършените разходи над получените приходи от жалбоподателя.

Съдът намира за неоснователно възражението на жалбоподателя, че е допуснато

нарушение на процесуалните правила на ДОПК, като неговото искане за спиране на ревизионното производство не е уважено. То е било по повод на приключване на Тълкувателно дело № 8 / 2020 г. на ОСС на ВАС, Първа и Втора колегия. Съдът намира, че това не е довело до нарушение на производствените правила от категорията на съществените. Върховният административен съд се е произнесъл по това тълкувателно дело с Тълкувателно решение № 2 от 02.02.2022 г. В решението е прието, че не е налице законова презумпция, че доходът с неустановен произход е от трудова дейност и представлява осигурителен доход в случаите на определена данъчна основа за облагане по чл. 122, ал. 2 ДОПК при установени при ревизията фактически установявания на обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 ДОПК – укрит доход или недостиг на парични средства на ревизираното лице, които са му били необходими, за да направи доказаните разходи през съответния данъчен период, но не е установен източникът на парични средства (доходи), осигурили въпросните разходи. На следващо място, ВАС приема, че върху органите по приходите е тежестта да докажат посочения факт в съдебното производство по оспорване от физическо лице на РА, с който при фактическите установявания при ревизия по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 ДОПК, са определени осигурителни задължения по чл. 124а ДОПК за периода след 15.02.2011 г. Видно от мотивите на тълкувателното решение, предметът на тълкувателното дело касае само физически лица, които са самоосигуряващи се и са задължени да внасят авансово осигурителни вноски, както и изравнителни вноски за определянето на окончателните им размери по чл. 6, ал. 8 и 9 КСО за фонд „Пенсии“, за допълнително задължително пенсионно осигуряване (ДЗПО – УПФ) по чл. 157, ал. 6 КСО, а също и за здравноосигурителни вноски по чл. 40, ал. 1, т. 2 от ЗЗО за извършваната от тях трудова дейност. Анализът на доказателствата по делото води до извод, че не се установява О. М. да е бил самоосигуряващо се лице за ревизирания период.

В заключение трябва да се посочи, че РА е незаконосъобразен и трябва да бъде отменен. Съдебният контрол, осъществен по настоящото производство, води до извод, че РА е издаден от компетентен орган и в съответната форма, при спазване на процесуалните разпоредби, но в нарушение на материалния закон (арг. от чл. 160, ал. 2 ДОПК)

По отношение на разноските

Съдът намира, че искането на жалбоподателя за присъждане на разноски, с оглед изхода на спора, е основателно. По делото са представени доказателства за заплатен хонорар на адвокат П. в размер на 500 лева. Извършени са разноски за допуснатите и изготвени съдебни експертизи в размер на 2000 лева за ССЧЕ; 847 лева за съдебно – техническа експертиза; 600 лева за почеркова експертиза. Заплатена е държавна такса в размер на 10 лева. Общият размер на дължимите разноски е в размер на 3957 лева.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161 от ДОПК, Административен съд – София-град, Трето отделение, 45 – ти състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на О. П. М., Ревизионен акт (РА) № Р – 22221520001072-091-001 / 23.03.2022 г., издаден от Х. М. на длъжност „началник сектор“ – орган възложил ревизията, и Б. К. С. на длъжност „главен инспектор по приходите“ – ръководител на ревизията на основание чл. 119, ал. 2 ДОПК, потвърден мълчаливо с непризнането

на директора на дирекция ОДОП по жалбата срещу издадения РА в установения от закона срок.

ОСЪЖДА ТД на НАП да заплати на О. П. М., ЕГН [ЕГН], сумата от 3957 лева, представляваща разноски по делото.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщението до страните.

СЪДИЯ: