

РЕШЕНИЕ

№ 14810

гр. София, 29.04.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 62 състав, в
публично заседание на 07.11.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Даниела Гунева

при участието на секретаря Емилия Митова и при участието на прокурора Тони Петрова, като разгледа дело номер **4880** 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 Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано по жалба на В. К. П. с адрес [населено място], [улица] срещу Ревизионен акт № Р-22221720008338-091-001/15.12.2021г., издаден от Р. Б. – орган, възложил ревизията и М. М. – ръководител на ревизията, за определяне на задължения по Закона за данъците на доходите на физически лица (ЗДДФЛ), потвърден с Решение № 486/01.04.2022г., издадено от директора на Дирекция „ОДОП“ при ТД на НАП-С., като е определен за дължим данък по чл. 17 от ЗДДФЛ в размер на общо 42 157,41лв. , от които главница – 28 003,83лв. и лихва -14 153,58лв.

Жалбоподателят счита, че обжалваният ревизионен акт е незаконосъобразен и постановен при съществени нарушения на процесуалните правила. Оспорва направените констатации на ревизиращите органи, като твърди, че разходи от 24 600лв. за 2014г., 24 600 лв. за 2015г. и 12 200лв. за 2016г. са дублирани – посочени като погасителни вноски по договор за кредит и като суми за допълнителни парични вноски. Сочи се, че П. няма извършени разходи по договори за лизинг, няма сключени такива договори, няма внесени суми по застраховки, нито разходи за погасяване на кредити или заеми и лихви по тях. Твърди се, че сумите посочени по-горе следва да се изключат от разходната част на паричния поток за посочените години, поради липса на доказателства. Аналогично, според жалбоподателя, е приетото от органа за извършени разходи за консумативи за периода 2014- 2019г. и за данъци и осигурителни вноски за периода 2014-2019г. Сочи, че органа погрешно не е приел началното салдо от 50 000лв. към 01.01.2014г. , тъй като в хода на ревизията са представени доказателства за наличие на паричните средства в посочения размер. Оспорват се изводите на органа за липса на доказателства относно предоставени парични

средства – заем от лицето А. П.. Релевират се доводи, че в РА са изложени предположения, а не доказателства, които да подкрепят направените изводи. Оспорва се наличие на основание ревизионното производство да се проведе по реда на чл.122 от ДОПК, поради данни за укрити доходи. Моли се за отмяна на оспорения РА. Претендира разноски.

В съдебно заседание жалбоподателят, чрез адв. К. моли да се уважи жалбата по съображения подробно изложени в нея. Претендира разноски, прави възражение за прекомерност на юрисконсултското възнаграждение.

Ответникът – директорът на ОДОП, чрез процесуалния си представител юрк. В., оспорва жалбата като неоснователна и недоказана. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение в размер на 4023лв., прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение.

Представителят на СГП счита жалбата за неоснователна, моли да се отхвърли.

Съдът, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221720008338-020-001 от 29.12.2020г., връчена по електронен път на 29.12.2020г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221220008338-020-002/24.03.2021г., издадена от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-128 от 18.02.2020г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на В. К. П. за определяне на задълженията на лицето по чл.17 от ЗДДФЛ за данъчни периоди 01.01.2014-31.12.2019г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22221720008338-092-001 от 16.07.2021г., връчен електронно на 18.07.2021г. Срещу констатациите на РД е подадено писмено възражение по реда на чл.117 ал.5 от ДОПК с вх. №53-00-159 от 01.09.2021г., което е преценено от органите по приходите като процесуално допустимо, но неоснователно по същество.

Ревизията приключва с РА №Р-22221720008338-091-001/15.12.2021г., издаден от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и М. К. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 10.01.2022г.

В резултат на ревизионното производство, с оспорения РА са установени допълнителни задължения общо в размер на 42 157,41 лв. – данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ в размер на 28 003,83лв. и лихви за просрочие в размер на 14 153,58лв.

Съгласно констативната част на РД е прието, че са налице обстоятелства по реда на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК, поради което основата за облагане с данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за период 01.01.2014 - 31.12.2019 ще бъде определена съгласно чл. 122 от ДОПК.

На лицето са връчени Уведомление по чл. 17, ал. 1 от ДОПК с изх. №Р-22221720008338-139-001/25.03.2021 г., Уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК с изх. №Р-22221720008338-113-001/25.03.2021 г. и Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221720008338-040-002 от 25.03.2021 г. От лицето са представени документи и обяснения.

Установено е, че В. П., в качеството на местно физическо лице по смисъла на чл. 6, ал. 1 от ЗДДФЛ, на основание чл. 8, ал. 1, чл. 13 и чл. 14 от същия закон е данъчно задължено за облагаемия си доход, получен през данъчната година от източници в България и в чужбина. В съответствие с чл. 17 от ЗДДФЛ, данъчната основа е облагаемият доход за данъчната година, намален с разходите за дейността и предвидените в закона вноски и облекчения. Установено е, че П. е несемеен и има две деца. През ревизирия период същият е представляващ, управител и едноличен собственик на капитала на „Валпо“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].

Органите по приходите са изследвали получените от жалбоподателя доходи, имущественото му състояние и направените от него разходи. Относно придобити доходи от лицето за проверявания период е извършена проверка в информационната система на НАП, при която е констатирано, че за данъчните периоди П. не е подавал ГДД по реда на чл.50 от ЗДДФЛ, същият е полагал труд безвъзмездно във „Валпо“ ЕООД. През 2014г. на жалбоподателя е изплатен доход от свободна професия от „Сейвудей България“ ЕООД в размер на 12,72лв. При извършена насрещна проверка на дружеството, не са представени документи и отговор.

Относно притежаваното недвижимо имущество е направена справка в Агенция по вписванията относно вписвания, отбелязвания и заличавания по персоналната партида на лицето, при която е установено, че за проверявания период П. притежава недвижим имот- земя и двуетажна жилищна сграда в [населено място], кв. Б., [улица], придобита през 2002г.

От полученият отговор от СДВР отдел „Пътна полиция“ е установено, че за проверявания период лицето е притежавало няколко леки автомобили:

-„М. МЛ 320 ЦДИ 4 матик“ с рег. [рег.номер на МПС] , придобит през 2017г. за сумата от 24 447,88лв., продаден на 22.02.2021г.,

-„БМВ 530 Д“ с рег. [рег.номер на МПС] , придобит през 2015г. за сумата от 8 300лв., продаден на 26.06.2017г. за 500лв.,

-„Пежо Партнер “ с рег. [рег.номер на МПС] , придобит през 2012г. за сумата от 500лв., продаден на 17.01.2014г. за 600лв. ,

-„БМВ 530 Д“ с рег. [рег.номер на МПС] , закупен 2013г. за сумата от 900лв. и продаден от жалбоподателя 2015г. за сумата от 400лв.,

-„Рено Е.“ с рег. [рег.номер на МПС] , придобит чрез покупка на 27.10.2006г. и собственост на същия към 31.12.2019г.

През периода 2014-2019г. П. е предоставил на „ Валпо“ ЕООД сумата от 189 850лв. , от които са му възстановени 69 000лв.

На ревизираното лице са връчени Уведомление по чл. 17 изх. №Р-22221720008338-139-001/25.03.2021 г., Уведомление №Р-22221720008338-113-001/25.03.2021 г. по смисъла на чл. 124, ал. 1 от ДОПК, както и ИПДПОЗЛ изх. №Р-22221720008338-040-001/25.03.2021 г. В отговор на последното ревизираното лице е представило данни за всяка година от ревизирания период. Жалбоподателят П. е посочил банкови сметки с разполагаеми суми , като към 01.01.2014г. същият сочи разполагаема сума в размер на 50 000лв. Същият е представил декларация за дарение от Б. Г. И. за сумата от 10 000лв. през 2013г. и за 5000лв. през 2018г., както и договори за заем от А. П. И. за 10 000л., предоставени средства на 01.06.2017г. и 10 000лв. – на 01.06.2019г.

Ревизиращия орган е приел декларираните от жалбоподателя разполагаеми суми в брой към началото и края на всеки ревизиран период, с изключение на сумата от 50 000лв. към 01.01.2014г., към която дата е прието, че лицето е разполагало с 5 000лв. Включени са наличните средства по банковите сметки, проследено е движението по банковите сметки, включени са доходи от продажба на автомобили, заеми към „Валпо“ ЕООД, договор за кредит на дружеството, по който П. е солидарен длъжник, разходи за пътувания в чужбина, установени при насрещна проверка на „Дари Травъл Комерс“ ЕООД и декларирани разходи от лицето за пътувания и екскурзии, както и разходи за издръжка и живот, за данъци и осигуровка

Установен е недостиг на парични средства за 2014 г. в размер на 103 550,78лв, за 2015г.- 33 308,70лв., за 2016г.- 56 455,47 лв., за 2017г. - 47 687,34лв. , за 2018г.-23 212,46лв. и за 2019-15 823,60лв. Ревизиращият екип е приел, че за извършването на тези разходи ревизираното лице е разполагало със средства в същия размер, които са от укрити и недекларирани други доходи.

В хода на административното обжалване пред директора на Дирекция ОДОП, решаващият орган

е потвърдил оспореният РА изцяло, по следните съображения:

Решаващият орган констатира, че в конкретния случай данъчната основа на ревизираното лице за процесния период е определена по специалния ред съгласно чл. 122 и сл. от ДОПК. Съгласно констативната част на РД, е извършена съпоставка на притежаваните от ревизираното лице имущества и направените разходи с придобитите доходи, което е осъществено за целите на евентуалното установяване на недекларирани доходи. Именно в хода на тази проверка и съпоставка е установен конкретен размер на доход, който не е деклариран, съответно не е обложен.

Директорът на дирекция ОДОП С., намира, че са доказани предпоставките на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК /наличие на укрити приходи/, даващи основание основата за облагане с данъци да бъде определена по реда, регламентиран в чл. 122, ал. 2 от ДОПК.

Органът е анализирал договора за кредит на „Валпо“ ЕООД, данните в счетоводството на дружеството, документи с достоверно съдържание, предоставени от банки, Агенция по вписванията, банкови извлечения, договори и е стигнал до извод за внесени суми в брой в касата на управляваното от него дружество, които са разходвани за текущи плащания към доставчици, персонал и бюджета, а отделно лицето е погасявало сумите по банковия кредит, но не от предоставените на дружеството средства. Приема за недостоверни твърденията за наличие на 50 000лв. в брой към 01.01.2014г., поради непредставяне на доказателства за движение на парични средства по банковите сметки, както и с оглед отдалечеността във времето на операциите по тях. По отношение на крайната сума към 31.12.2014г. и към началото и края на всяка от годините, сочи че данните са съобразени с декларираните суми от лицето. По отношение на предоставени два заема от А. П. приема, че поради липсата на доказателства, както и недекларирането им нито от ревизираното лице, нито от заемодателя, не приема същите за действително извършени. По отношение на заеми от Б. И., също поради липса на доказателства, подкрепя изводите на ревизиращия екип. Счита за правилно приложението на чл. 122 от ДОПК в конкретния случай.

В хода на съдебното производство е допусната и изготвена ССЕ – основна и допълнителна, по въпроси, поставени от жалбоподателя. Съдът кредитира заключението на вещото лице като относимо към спора, компетентно и пълно.

При изготвяне на експертизата по основното заключение, вещото лице е изключило от разходите сумите за „Платени суми по задължения към трети лица“-сумите, платени от П. за вноски по кредитите на „Валпо“ ЕООД, разходи за ДПВ- допълнителни парични вноски във „Валпо“ ЕООД. допълнително включва като разход разликата между начално и крайно салдо по сметка 493“Разчети със собственика“ съгласно данните от оборотните ведомости, тъй като по тази сметка са отразени задълженията на дружеството към жалбоподателя и салдата по нея са краен резултат от всички операции по нея- внесени във фирмата суми от жалбоподателя и изтеглени такива, изключва сумата от 26000лв. за 2017г., посочена като „Други“, тъй като липсва документ за такъв разход и такива констатации липсват в РА. Разходът за покупка на лек автомобил М. на стойност 24 447,88лв. е включен в заключението. По отношение на постъпленията също са направени корекции- включено е твърдяното дарение от родственицата Б. И.- 5000лв. през 2018г., както и заеми от А. П. /представени са договори за заем/ в размер на 10 000лв. през 2017г.и 10 000 през 2019г.

Изготвени са два варианта на парични потоци. Първият е с начално салдо 50 000лв., при който се констатира недостиг на парични средства за 2014г.-31 474,06 лв, за 2015г.-7231,98лв., за 2016г.-24 778,75лв. и за 2018г.-14 310,68лв. За 2017 и 2019г. се получава излишък на средства, както следва: за 2017г.- 26985,22лв., за 2019г.-23 279,76лв. Установеният недостиг на средства, представляващ данъчна основа е в размер на 78 795,47 лв., дължимият данък е в размер на 7 879,55лв. и лихва 4

142,43лв.

Вторият вариант е с начално салдо 5000лв., при който се констатира недостиг на средства за 2014г. в размер на 77 474,06лв., за 2015г.-7231,98лв., за 2016г.-24 778,75лв. и за 2018г.-14 310,68лв. За 2017 и 2018г. се получава излишък на средства. Общо установен недостиг на средства е в размер на 123 795,47лв. , дължим данък 12 379,55лв. и лихва – 7 169,67лв.

По делото е представена и допълнителна ССЕ, при която са изключени от разходите, посочени в първоначалната експертиза в полета „Разходи за екскурзии, пътувания и др.“ , както и „Разходи за заплатени данъци, осигурителни вноски, такси и публични задължения“ в това число и сумата в размер на 5 496,02лв. за 2016г., посочена в поле „Разходи за екскурзии, пътувания и др.“ Останалите суми в постъпления и разходи, извън посочените по-горе не са променени. Във вариант начално салдо за 2014г. в размер на 50 000лв.се установява общ недостиг на парични средства /данъчна основа/ в размер на 68 075,45лв. , данък -6 8074,55лв. и лихва – 3 691,31лв.

Във вариант начално салдо за 2014г. в размер на 5 000лв.се установява недостиг на парични средства в размер на 113 075,45лв., данък -11 3074,55лв. и лихва- 6 718,55лв.

Експертизата се цени от съда като доказателствено средство и се кредитира като относима към спора, пълна, обоснована и компетентна.

В хода на съдебното производство е разпитана свидетелката А. П., за която се установява, че няма родствена връзка с жалбоподателя и която излага данни във връзка с предоставените от нея два кредита от по 10 000лв. на жалбоподателя П..

От ответника са представени писмени доказателства за направени разходи от П. за пътувания/л.140-142/, както и декларация, попълнена от П. за извършени разходи за периода 2014-2019г./л.107/

С оглед на всичко гореизложеното и предвид установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

В рамките на проверката по чл.158 от АПК, съдът счита жалбата за редовна – като подадена в съответствие с изискванията за форма, съдържание и приложения. Същата е допустима, като подадена от активно легитимирано лице, в срока по чл.156 ал.1 ДОПК, срещу подлежащ на обжалване акт и при липса на отрицателни процесуални предпоставки по чл.159 АПК.

Разгледана по същество жалбата е ЧАСТИЧНО основателна.

Предмет на разглеждане в настоящето производство е РА, с който се установяват задължения по ЗДДФЛ в размер на общо на 42 157,41лв. , от които главница – 28 003,83лв. и лихва -14 153,58лв

Ревизионният доклад и ревизионният акт са издадени в сроковете по чл.117 ал.1 и чл.119 ал.3 ДОПК и от компетентните органи по смисъла на чл.118 ал.2 ДОПК във връзка с чл. 7 ал. 1 т. 4 ЗНАП, в кръга на определените им правомощия по чл. 119 ал. 2 ДОПК, определящ материалната компетентност на лицата, които следва да издават ревизионния акт, и предвиждащ, че ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията (определен за това с акт на директора на компетентната териториална дирекция) и ръководителя на ревизията (определен със заповедта за възлагане на ревизия). По делото са приложени Заповед №РД-01-128/18.02.2020г. на директор на ТД на НАП С., с която се определят органи по приходите , които да изпълняват функциите на компетентен орган по чл. 112 ал.2 т.1 от ДОПК, сред които и Р. Б., Заповед за възлагане на ревизия от Б., с която се определя екипа – М. М.-ръководител на ревизията и С. М. – главен инспектор по приходите, РД издаден от М. М. и С. М. и РА, издаден от М. М., ръководител на ревизията и Р. Б., орган възложил ревизията.

Всички актове в ревизионното производство – ЗВР, Заповеди за изменение на ревизионното производство, РД и РА са издадени от органи по приходите, които са притежавали квалифициран електронен подпис.

Съгласно чл.3 ЗЕДЕУУ (ред. - ДВ, бр. 85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл.3, т.35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

Съгласно чл.4 ЗЕДЕУУ автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление.

Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на запис в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях усъвършенстван електронен подпис означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а квалифициран електронен подпис означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото са представени доказателства /електронни разпечатки за валидността на електронните подписи л. 119,120/, което обосновава извод за това, че заповедта за възлагане на ревизия и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал.3 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

Изложеното налага извод, че в хода на ревизионното производство не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила. Ревизионният акт е издаден в предвидената законна форма, съдържа констатации в табличен вид и мотиви.

Съдът намира, че органите по приходите обективно са установили фактите и обстоятелствата от значение за правата, задълженията и отговорността на задълженото лице в ревизионното производство по ДОПК, като са предприели предвидените в кодекса процесуални действия и са събрали относими писмени

доказателства.

В конкретния случай органите по приходите са констатирали наличие на обстоятелства по чл. 122, ал. 1 от ДОПК, поради което ревизията е протекла по особения ред, као съдът намира, че са спазени разписаните в кодекса разпоредби и е извършен обстоен анализ по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК. Органите по приходите са извършили множество действия за събиране на информация, подробно са описани в РА/РД. Разпоредбите на чл. 122, ал. 1 от ДОПК регламентират издаването на РА при особени случаи, като осигуряват на органите по приходите правна възможност, при наличието на определени обстоятелства и спазвайки определени законови изисквания, да определят данъчна основа за облагане с преки и косвени данъци, а от там и данъчните задължения по реда на съответния материален закон. Предвид императивния характер на данъчните норми, органите по приходите не могат да определят по своя преценка конкретния размер на дължимия данък, освен ако случаят не попада в изрично регламентирани от закона хипотези. Ревизия по чл. 122 от ДОПК се извършва при наличие на някое от обстоятелствата, визирани в, ал. 1, като същите не се намират в отношение на кумулативност, а на алтернативност, т.е. наличието само на едно от тях е достатъчно основание за прилагането им. Тези предпоставки представляват действия или бездействия на данъчния субект, с оглед общия принцип, че никой не може да черпи права от собственото си виновно поведение, като с горецитираната разпоредба от ДОПК е прието, че определянето на облагаемата основа в тези случаи ще се извършва от органа по приходите, което е регламентирано в чл. 122, ал. 2 и в чл. 124, ал. 1 от ДОПК.

В проведеното ревизионно производство по реда на чл. 122 от ДОПК органите по приходите са предоставили възможност на ревизираното лице да докаже всички източници на своите средства, включително тези, които не са декларирани от него. Задълженото лице не е представило достатъчно доказателства в подкрепа на твърденията си, дадени като писмени обяснения в хода на ревизията.

При определяне на данъчната основа по реда на чл. 122 от ДОПК е необходимо да се извърши анализ по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК, като целта е обективно да се формира данъчната основа. Разпоредбата на чл. 122, ал. 2 от ДОПК е императивна и задължава органите по приходите да извършат обстоен анализ и съпоставка, като се цели максимално доближаване до действителната данъчна основа на лицето, ако тя би могла да се определи по реда на материалния данъчен закон.

Съдът намира, че ревизиращите органи са изпълнили изискванията на чл. 122 от ДОПК, видно от мотивите на РА и РД. В хода на извършената ревизия за определяне на задълженията за ДДФЛ на жалбоподателя за периода 2014-2019 г. органите по приходите са се позовали на обстоятелствата, визирани в чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК. а именно: налице са данни за укрити приходи и доходи, довели до формиране на несъответствия между декларираните и/или получените приходи/доходи с имущественото и финансовото състояние на ревизираното лице. Тези обстоятелства са изведени в резултат на установения недостиг на парични средства, за който органите по приходите са приели, че представлява укрит /недеклариран/ доход. Извършен е и анализ на относимите обстоятелствата по чл. 122, ал. 2 от ДОПК.

Спазени са процесуалните разпоредби както и материалния закон при издаването на РА относно начина на определяне на данъчната основа, защото предпоставките за облагане по особения ред на ревизираното лице са налице, предвид събраните в хода на ревизията документи.

В тежест на доказване на ревизираното лице при ревизията по чл. 122 от ДОПК е обосноваване на произхода на паричните средства, за които се твърди, че оправдават извършените от него разходи.

Органът е установил, че за 2014г. П. не е подал ГДД, определена е данъчна основа в размер на 103 550,78лв., прието е посоченото от жалбоподателя наличие на парични средства към 31.12.2014г. в размер на 60 000лв., констатирано е, че налични парични средства в началото и в края на периода са съответно 265,11лв. и 228,61лв., извършени общо разходи от 49 200,00лв., парични средства в края на периода 60 228,61лв., недостиг на парични средства – 103 550,78лв.

За ревизирания период жалбоподателят не е извършвал сделки с имоти, както самият той сочи и съгласно извършената от органа проверка в Информационна система REGIX. Същият е самоосигуряващо се лице, извършил продажба на МПС-та, подробно описани в РД/л.32/, получил доход в размер на 12,2лв. от „Сейвуей България“ по извънтрудови праоотношения, притежава банкови сметки, подробно описани в таблица на л.32 от делото /РД/.

Доколкото за останалите периоди ревизиращия екип е приел за достоверни посочените от самия

жалбоподател начални и крайни салда , то спорен е единствено периода 01.01.2014г. и началното салдо към тази дата, прието от органа в размер на 5000лв., а не както твърди жалбоподателят в размер на 50 000лв.

В тази връзка по делото са представени банкови документи /л. 75-109 от приложението/: договор за разплащателна сметка с ОББ АД и изтеглена сума от банковата сметка в размер на 15 500лв. на 24.01.2003г./л.99-101/, платежно нареждане за валутен превод от Р. Централна банка, А., В. към ТБ И., чрез кореспондент ЦКБ АД, с получател П. от 19.12.2006г. за 106 930,00 евро /а не както е посочено в РА 106 930,00лева /, нареждане за вътрешно банков превод от ЦКБ АД от 10.12.2007г. за 105 017,29лв./л.106/, договор за спестовна сметка в П. Б. от 02.11.2009г., запазена с 19 500лв./л.75-79 от приложение/. Вносна бележка от П. Б. от 02.11.2009г. 12:23ч. за 58 620,00лв., следващо по време е справка за наличност по депозитна сметка в размер на 78,120 лв. от 12:25ч./19500+58620=78120/, договор за депозит в П. Б. от 02.11.2009г. за сумата от 78 120лв. от 12:31ч. и справка за наличност по депозит от 02.11.2009г. от 15:38 ч. за сумата от 87 870,00лв. Договор за депозит в евро от 19.07.2011г. с П. Б. за сумата от 15 000 евро, вносна бележка от 19.07.2011г. в П. Б. за сумата от 29 355лв. по същата депозитна сметка/л.102/. Представени са банково бордеро от 18.12.2006г. за превод на 7 884,38 евро по договор за покупко-продажба на недвижим имот и банково бордеро от 18.12.2006г. за превод на сумата от 47 306,25 евро в полза на П. по договор за покупко-продажба на недвижим имот./л.108-109/

Представени са договор за депозит в П. Б. от 19.07.2011г. с внесена сума от 15 000евро,/л.104, 102/. От ЦКБ АД е предоставена информация за откриване на разплащателна сметка на 19.12.2006г. в евро и закриване на 10.10.2019г. като за периода няма налични суми и движение по сметката, откриване на разплащателна сметка в лева на 10.12.2007г. и закриване на 04.02.2019г. , ведно с движение по сметката /л.189/ като крайното салдо към 31.12.2014г. е минус, за 2015г. също, за 2016 и 2017г. – нула.

Към началото на ревизирия период, през ревизирия период и към края му по тази сметка няма налични средства. Няма данни средствата да са изтеглени. Органът е констатирал, че по останалите банкови сметки са налице незначителни суми.

От гореизложеното следва, че жалбоподателят П. е разполагал със следните суми по банкови сметки към различни банки, в различни моменти преди началния период 01.01.2014г. – 15 500лв. към 2003г. , 106 930,00 евро към 2006г. /равняваща се на 208 941 лв./, 105 017,29лв. към 2007г., 87 870,00лв. към 2009г. , сумата от 29 355лв. към 2011г. От продажбата на недвижим имот същият е получил общо 55 190,63 евро / 107 943,49лв./ към 2006г.

В настоящия случай съдът намира за доказани твърденията на жалбоподателя П. , че към 01.01.2014 г. е разполагал със сума на парични средства в брой в размер на 50 000 лв. Съдът намира за неоснователни твърденията на органа, че не е възможно лицето да притежава сумата от 50 000лв. към 01.01.2014г., тъй като е изминал дълъг период от време и липсват доказателства за наличието на тази сума в брой, не е доказано движението по банковите сметки, както и че сумите са изтеглени в брой. Въпреки доказателствената непълнота, то притежаването на сумите от задълженото лице е безспорен факт, сумарно същите възлизат на сумата от 554 626,78лв. и независимо от обстоятелството, че житейски е оправдано част от сумите да са изразходени, то е напълно възможно сумата от 50 000лв. да е била налична към спорния момент. Тук следва да се посочи, че неправилно органът е приел, че в ТБ И. същият е притежавал сумата от 106 930,00 в лева. Видно от платежно нареждане за валутен превод от Р. Централна банка, А., В. към ТБ И., чрез кореспондент ЦКБ АД, с получател П. от 19.12.2006г. по негова сметка е преведена сумата от 106 930,00 евро, чиято равностойност в лева възлиза на 208 941 лв. От ревизирия екип не е отчетен и договор за депозит в П. Б. от 02.11.2009г. за сумата от 78 120лв. от 12:31ч. и справка за наличност по депозит от 02.11.2009г. от 15:38 ч. за сумата от 87 870,00лв. Всичко това води до противни на направените от органа изводи относно началното салдо към 01.01.2014г.

В конкретния случай не следва да намери приложение методиката от Наръчник за извършване на проверки и ревизии на физически лица, според която в случай, че лицето не доказва наличието на декларираните наличните суми в брой в началото на ревизирия период, органът по приходите следва да приеме, че същото е разполагало със заявената сума, но не повече от 5 000.00 лв.

От друга страна липсата на тези суми по банковите му сметки към 01.01.2014г., както и липсата на доказателства друго лице да притежава пълномощия за разпореждане с тях е индиция , че същите са

останали във владение на лицето физически. Недоказването чрез документи на изтеглянето им брой не може да се тълкува във вреда на жалбоподателя, тъй като действително се касае за дълъг период от време, далеч предхождащ началото на ревизионното производство, различни банкови сметки и периоди и е възможно тези доказателства да не са налични.

Жалбоподателят П. е представил обяснения за задгранични пътувания, както и че не притежава сейф./л.114/. От обясненията на жалбоподателя е видно, че той няма доходи от трудова или друга дейност, полага личен труд във „Валпо“ ЕООД безвъзмездно, притежава недвижим имот – земя и двуетажна жилищна сграда в Б., придобита с нотариален акт № 151 т.втори, дело 318/2002г. От продажба на лек автомобил БМВ е получил сумата от 8 300лв., предоставени са му няколко суми, както следва: от Б. И.- 10 000лв. през 2013г., 5000лв. през 2018г. под формата на дарения, за които липсват писмени доказателства, от А. И. – 10 000лв. през 2017г., и 10 000лв. през 2019г./представени са писмени договори/. Същият е посочил, че е придобил имущество от починалия си баща, но не е конкретизирал нито вида на имуществото, нито на каква стойност е същото, размер на финансови средства и т.н.

По делото са представени два договора за паричен заем/л.52-53 от приложение/, от които е видно, че на 01.06.2017г. и на 01.06.2019г. А. Н. П. е предоставила на В. П. две суми в заем от по 10 000лв., с 0%лихва, без срок за предаване на сумата и без срок за връщането им. Двата договора са напълни идентични и от съдържанието на същите е видно, че при тези условия, раздел II и III от договора са без правно значение и неотносими към казуса, доколкото с тях се уреждат правоотношения, свързани със спазване на срокове, каквито няма в договора. Следователно на анализ подлежат клаузите единствено в раздел I от договора. От тях е видно, че предаването на сумата ще се извърши на ръка, липсва посочен срок кога ще стане това, както и срок за връщане на сумата. В договора липсва изрична клауза или саморъчно отбелязване, че сумата по него е предоставена на заемателя, липсва и разписка за това. Следователно реалното предоставяне на сумата по тези договори не е доказана. Свидетелските показания на заемодателката П. не водят до обратния извод. Съгласно разпоредбата на чл. 164. (1) от ГПК свидетелски показания се допускат във всички случаи, освен ако се отнася за: установяване на обстоятелства, за доказването на които закон изисква писмен акт, както и за установяване на договори на стойност, по-голяма от 5000 лв., освен ако са сключени между съпрузи или роднини по права линия, по сребрена линия до четвърта степен и по сватовство до втора степен включително. Както бе посочено по-горе заемодателката П. не е в родствени отношения със жалбоподателя.

Следва да се има предвид и разпоредбата на чл. 158. (1) от ДОПК, която гласи, че свидетелски показания в хода на съдебното оспорване на РА се допускат само в случаите на чл. 57, ал. 2, според който писмени обяснения от трети лица се допускат само за установяване на: 1. достоверността или авторството на данни от технически носител и неподписани документи, 2. обстоятелствата, за доказването на които законът изисква писмен документ, ако документът е загубен или унищожен не по вина на ревизираното лице или третото лице, както и за установяването на факти и обстоятелства, за доказването на които законът не изисква писмен документ; 3. фактите и обстоятелствата, за които не са съставени документи, когато е имало задължение за това, или са съставени документи, които не отразяват действителни факти и обстоятелства. Безспорно в настоящия случай не е налице нито една от предвидените хипотези и следователно със свидетелски показания не може да се установява предоставянето на сумата от по 10 000лв. по всеки от договорите за заем. Поради изложеното съдът не кредитира свидетелските показания, като достоверен източник на релевантни за делото факти.

Съдът не кредитира така представените писмени доказателства - договори с посоченото в тях съдържание, тъй като същите представляват частни документи и не притежават достоверна дата по смисъла на чл. 181, ал. 1 от ГПК. Съдът намира, че с представените договори задълженото лице не е доказало действителното получаването на посочените в тях суми, тъй като напълно алогично е да се предоставят заеми в такъв размер, без между страните да е доказана родствена връзка, обективна причина или каквото и да е основание за предоставянето им, без да е уговорен срок за връщането им и лихва. В тази връзка трайна и последователна е съдебната практика, че наличието на договор само по себе си не е достатъчно, а следва да се установи по категоричен начин, че лицата са разполагали с възможността да предоставят тези парични средства. В случая такива доказателства не са изложени. Тук следва да се има предвид и установеното от ревизиращия екип, че А. П. за периода 2013-2019г. не е подавала ГДД по чл. 50 от

ЗДДФЛ, не е получавала извънтрудови доходи, същата е работила по трудов договор като е получавала минимални доходи, между нея и жалбоподателя е констатирана свързаност от служебен характер/ П. е счетоводител на „Валпо“ ЕООД и лице за контакт в хода на ревизията/.

От друга страна преценката относно писмените доказателства в един процес се осъществява въз основа на закрепения в чл. 12 ГПК принцип за вътрешно убеждение, съгласно който съдът преценява свободно всички доказателства по делото. От това положение има законово предвидено изключение – доказателствената сила на документа, която обвързва съда в заключенията му, т.е. го задължава да приеме съдържащата се в документа информация а priori за достоверна и отговаряща на действителното положение. Формалната доказателствена сила при частните документи задължава съда да счита лицето, подписало документа, за автор на направеното изявление. Това положение произтича от разпоредбата на чл. 180 ГПК, която въвежда оборима презумпция, че до доказване на противното подписаното лице е действителният автор на съдържанието на документа. Следователно подписаният частен документ представлява пълно доказателствено средство за авторство на материализираното изявление и съдът е обвързан в извода си относно факта на авторството, докато то не бъде оспорено успешно в хода на процеса. В конкретния случай няма спор относно факта на действителност на положените подписи за П. и И..

Спорът се концентрира върху съдържанието им, като именно с него е свързана материалната доказателствена сила на документа. Частните документи/какви са договорите за заем/ нямат материална доказателствена сила. Законът не предвижда изявленията, които са материализирани в частен документи да имат задължително обвързващо за съда действие. Съдържанието им се преценява от съдията по вътрешно убеждение, във връзка с останалите обстоятелства по делото съгласно принципа на чл. 12 ГПК. Следователно, когато е представен частен писмен документ с определено съдържание, съдът преценява доколко то отговаря на действителното положение чрез съпоставката му с останалите материали по делото и по вътрешно убеждение, без да е обвързан в оценката си по силата на закона.

В конкретния случай, както се каза, материалната доказателствена сила на частните документи е компрометирана, тъй като от една страна същите, въпреки че са източник на положителни за жалбоподателя факти не доказват целените обстоятелства – получаване на сумите по тях. Отделно от изложеното няма нито житейско, нито логично обяснения поради какви причини което и да било лице, извън тесния кръг на близки родственици би предоставило последователно два заема през 2 години, без първият от тях да е върнат. Не на последно място, твърдените заеми касаят налични суми към 2017г./25 000лв. към 31.12.2017г./ и 2019г./0.00 лв. към 31.12.2019г./, за които жалбоподателят е представил декларация с посочени данни и които са взети предвид и не са оспорени от ревизиращия екип, поради логичния начин на образуване, посочени в таблицата от лицето – приходи и разходи.

По отношение на твърденията за получени дарения от 10 000лв. през 2013г. и 5000лв. през 2018г. от родственица Б. И., то доказателства в тази връзка, освен представената от жалбоподателя писмена декларация, не са представени. Липсват и други - преки или косвени доказателства в подкрепа на това твърдение. Не се доказват и получени от бащата на жалбоподателя финансови средства. Съдът не намира основание да бъдат изключени от разходите, посочени в първоначалната експертиза в полета „Разходи за екскурзии, пътувания и др.“, както и „Разходи за заплатени данъци, осигурителни вноски, такси и публични задължения“ в това число и сумата в размер на 5 496,02лв. за 2016г. посочена в поле „Разходи за екскурзии, пътувания и др.“, тъй като са налични доказателства за извършването им от жалбоподателя-договор за организирано туристическо пътуване –л. застрахователна полица при пътуване в чужбина, настаняване /резервации/, фактури, описани подробно в РД /стр. 6 и 7/, разход за пътувания през 2016г. за самолетни билети и плащания в чужбина в размер на 4118,02лв./л.140/ , за екскурзия с маршрут С.- М.- Щутгарт-Ц.-М. за сумата от 1378лв./л.142/, извършени са насрещни проверки на „Дари Травъл Комерс“ ЕООД/л.141/. Тук следва да се има предвид, че самият жалбоподател е посочил приетите от ревизиращия орган суми за разходи за екскурзии и пътувания и залегнали в РА, с изключение на сумата от 5496,02лв. за 2016г. /за тази година от П. е посочена сумата от 800лв./л.107 от делото/

При тези фактически установявания съдът счита, че като начално салдо към 01.01.2014г. следва да се приеме сумата, посочена от жалбоподателя в размер на 50 000лв., тъй като са налични банкови документи, доказващи възможността сумата да е притежавана в брой, приема за правилно и обосновано възприетото

от експерта, че следва да се изключат сумите, платени като задължения към трети лица по кредита на „Валпо“ ЕООД и сумите за разходи за допълнителни парични вноски, а вместо тях да се отчетат данните по сметка 493 „Разчети със собственика“, предвид обстоятелството, че в тази сметка са отразени задълженията на дружеството към жалбоподателя, а салдата по нея са краен резултат на всички операции –внесени във дружеството суми от жалбоподателя и изтеглени такива. Съдът споделя като правилен извод на вещото лице , че следва от разходите за 2017г. да се изключи сумата от 26 000лв. – разход /за който липсват доказателства/, а вместо това да се приеме сумата от 24 447,88лв. – разход за покупка на лек автомобил М. /равностойността на 12500 евро/, който е доказан и е включен като разход за 2017г. Съдът счита, с оглед изложеното по-горе, че от приходната част следва да се изключат сумите, олучени като дарение от 5000лв. през 2018г. от Б. И. /дарението от 10 000лв. през 2013г., доколкото е преди началния период и с оглед възприетото от съда за налично посоченото от жалбоподателя начално салдо от 50 000 от налични суми по банкови сметки не се отразява и не следва да се обсъжда/ и от 20 000лв. заеми от А. П. през 2017 и 2019г. Приема за правилно включването на разходите, посочени в първоначалната експертиза в полета „Разходи за екскурзии, пътувания и др.“ , както и „Разходи за заплатени данъци, осигурителни вноски, такси и публични задължения“ в това число и сумата в размер на 5 496,02лв. за 2016г. посочена в поле „Разходи за екскурзии, пътувания и др.

Следователно в постъпленията на парични средства не следва да се включват:- получено дарение от родственицата Б. Г. И. – 5000 лв. през 2018г.; - получени заеми от А. П. (налични са по делото договори за заем) – 10 000 лв. през 2017г. и 10 000 лв. през 2019г. , а като начално салдо към 01.01.2014г. следва да се приеме сумата от 50 000лв.

С оглед на изложеното за 2014г. се изчислява недостиг на средства в размер на -32474,06 лв., за 2015г. недостиг в размер на -7231,98 лв., за 2016г. недостиг на средства в размер на 24778,75 лв. и 2018г. недостиг на средства в размер на 29310,68 лв. За 2017г. и 2019г. се получава излишък на парични средства, съответно 16985,22 лв. и 13279,76 лв.

Съответно , изчислената данъчната основа за 2014г. е в размер на 32474,06, дължимият данък -е в размер на 3247лв., а лихвата - 2184,59лв. За 2015г. данъчната основа е в размер на 7231,98лв, дължимият данък е 723,20лв., а лихвата е в размер на 412,87лв. За 2016г- данъчната основа е в размер на 24778,75лв., дължимият данък -2477,88лв. , а лихвата е в размер на 1163,32лв. За 2017г. не се установява недостиг на средства, за 2018г. данъчната основа е в размер на 29 310,68лв., дължимият данък е 2931,07лв., а лихвата-781,68лв. За 2019г. също не се установява недостиг на средства.

Общо данъчната основа възлиза на 93795,47лв, дължимият данък-9379,55, а лихвата в размер на 4542,46лв., общо дължима сума в размер на 13 922,01лв.

Жалбоподателят претендира разноски в размер на 10лв. държавна такса, 2880лв. адвокатско възнаграждение и 1300лв. депозит за вещо лице./л.143/, за които представя доказателства. Общо -4190лв.

Ответникът претендира сумата от 4023лв. разноски по делото.

Доколкото по отношение на уважената част от жалбата в размер на 28 235 лв. на жалбоподателя се дължат разноски в размер на 2909лв. за адвокатско възнаграждение, а на ответника, съобразно отхвърлената част от жалбата - сумата от 13 922,01лв. за юрисконсултско възнаграждение се дължи в размер на 1653лв. По компенсация следва да се присъдят разноски в размер на 1256лв. на жалбоподателя за адвокатско възнаграждение или общо 2 566лв. разноски по делото.

Водим от горното и на основание чл. 172, ал. 2 от АПК, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ ЧАСТИЧНО по жалбата на В. К. П. Ревизионен акт № Р-22221720008338-091-001/15.12.2021г., издаден от Р. Б. – орган, възложил ревизията и М. М. – ръководител на ревизията, за определяне на задължения по Закона за данъците на доходите на физически лица (ЗДДФЛ), потвърден с Решение № 486/01.04.2022г., издадено от директора на Дирекция „ОДОП“ при ТД на НАП-С. в частта за разликата над 9 379,55лв. дължим данък по чл. 17 от ЗДДФЛ до 28 003,83лв., и за разликата над 4 542,46лв. дължима лихва до 14 153,58лв.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на В. К. П. в останалата част.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите, сумата от 2 962/двехидали деветстотин шестдесет и два/лв. разноски по делото

Решението може да се обжалва от страните с касационна жалба в 14 - дневен срок от съобщаването му пред Върховния административен съд на Р България.

Съдия: