

РЕШЕНИЕ

№ 3676

гр. София, 07.06.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 5 състав,
в публично заседание на 13.05.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Владимир Николов

при участието на секретаря Мая Георгиева, като разгледа дело номер **10558** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на Д. С., ЕГН [ЕГН], [населено място], подадена чрез адв. Б. П., срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221219007630-091-001 / 23. 06. 2020 г., издаден от Х. Б. М. – орган, възложил ревизията, и Й. Н. И. – ръководител на ревизията, с който на жалбоподателя са установени допълнителни задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за 2013 г. в размер на 27 363, 20 лв. и следващите се лихви за просрочие в размер на 17 083, 32 лв., потвърден с Решение № 1381 / 08. 09. 2020 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. /ДОДОП – С./ при Централно управление на НАП.

С жалбата се излагат доводи за незаконосъобразност на оспорвания ревизионен акт като необоснован и противоречащ на материалния закон. Оспорва се приетото от органите по приходите начално салдо за ревизирания период – 2013 г., което е база за изчисляване на паричните потоци за периода. Жалбоподателят счита, че необосновано ревизиращите са приели за начално салдо сумата от 5000 лв., като не са взели предвид представените от лицето доказателства за наличието на приходи от банкови преводи и внесени от чужбина парични средства – банкови документи и митнически декларации, което е довело до превишение на разходите над приходите за периода и съответно до извод за укрити доходи. В жалбата се излагат доводи, основаващи се на математически изчисления /както сочи самият жалбоподател/, че в началото на процесния период не е налице недостиг на парични средства, а точно обратното,

твърди се наличието на разполагаема сума в размер на 160 000 лв. Твърди се и завишаване от страна на ревизиращия екип на сумите за придобиване на недвижими имоти, за пътувания в чужбина и за разходи за живот. Поради това жалбоподателят счита, че не е доказано което и да е от основанията по чл. 122 от ДОПК за определяне на данъчните задължения на лицето по чл. 122-124 от ДОПК.

В проведените по делото открити съдебни заседания жалбоподателят се представлява от упълномощен процесуален представител – адв. П., който поддържа жалбата, като развива допълнителни аргументи в представени писмени бележки. Претендира разносните по делото по представен списък.

Ответникът – директор на ДОДОП – С., се представлява от юрк. К., която оспорва жалбата като неоснователна и недоказана. Поддържа, че правилно е определено задължението на жалбоподателя за 2013 г. поради превишаване на разходите над получените средства. Оспорва констатациите на вещото лице по назначената съдебно-счетоводна експертиза с аргумент, че при изготвяне на заключението не са взети предвид направените от жалбоподателя разходи в цялост преди ревизиращия период. Позицията се на мотивите на решението на директора на ДОДОП – С., с което е потвърден РА. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-ГРАД, след като обсъди доводите на страните и прецени представените по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221219007630-020-001 от 28. 11. 2019 г., издадена от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП - С., оправомощен със Заповед № РД-01-818 / 10. 05. 2019 г. на и.д. директор на ТД на НАП - С., е възложено извършването на ревизия на Д. С. за определяне на задълженията за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периода от 01. 01. 2013 г. до 31. 12. 2013 г. Заповедта е връчена на ревизираното лице по електронен път на основание чл. 29, ал. 4 от ДОПК на същата дата. ЗВР е изменена със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221219007630-020-002 / 25. 02. 2020 г., като е продължен срокът за приключване на ревизията до 28. 04. 2020 г.

С цел обективното установяване на факти и обстоятелства, са предприети действия от органите по приходите, подробно описани в ревизионния доклад /РД/, раздел II „Процесуални действия“, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от РА.

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 ЗЛ с изх. № Р-22221219007630-040-001 / 07. 04. 2020 г., в отговор на което с вх. №59-00-484/04.05.2020 г. са представени документи, анализирани от ревизиращия екип в констативната част на РД.

В хода на ревизията на ревизираното лице е връчено Уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК № Р-22221219007630-113-001 / 07. 04. 2020 г., във връзка с установени обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК, като лицето е уведомено, че основата за облагане с данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периода от 01. 01. 2013 г. до 31. 12. 2013 г. ще бъде определена по реда на чл. 122 – 124а а от ДОПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221219007630-092-001 / 21. 05. 2020 г., подписан от органите, извършили

ревизията. РД е връчен на ревизираното лице по електронен път на 27. 05. 2020 г. По реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подадено писмено възражение от ревизираното лице срещу констатациите в РД.

Ревизията приключва с РА № Р-22221219007630-091-001 / 23. 06. 2020 г., издаден от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП - С. – орган, възложил ревизията, и Й. Н. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП - С. - ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен електронно на основание чл. 29, ал. 4 от ДОПК на 23. 06. 2020 г.

РА е оспорен по административен ред на основание чл. 152 ДОПК с жалба вх. № 94-Д-306 / 07. 07. 2020 г. по регистъра на ТД на НАП - С. и вх. № 23-22-1074 / 15. 07. 2020 г. по регистъра на ДОДОП – С. и е изцяло потвърден от директора на ДОДОП – С. с Решение № 1381 / 08. 09. 2020 г., който е компетентен да се произнесе по жалбата на основание чл. 152, ал. 2 ДОПК. Решението е връчено на жалбоподателя на 10. 09. 2020 г. по електронен път.

С жалба вх. № 53-04-749 / 24. 09. 2020 г. чрез административния орган е оспорен РА по съдебен ред.

Оспореният в настоящото съдебно производство РА № Р-22221219007630-091-001 / 23. 06. 2020 г. е изцяло потвърден с Решение № 1381 / 08. 09. 2020 г. на директора на ДОДОП – С. относно установените задължения за данък върху доходите на Д. С. върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за данъчен период 01. 01. 2013 г. – 31. 12. 2013 г. в размер на 27 363, 20 лв., ведно със законна лихва за просрочие в размер на 17 083, 32 лв.

При така установените факти, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-ГРАД обосновава следните правни изводи:

Обжалва се в срок подлежащ на обжалване ревизионен акт, от надлежна страна, за която е налице и интерес от обжалването, поради което жалбата е процесуално допустима.

Разгледана по същество жалбата е **ЧАСТИЧНО ОСНОВАТЕЛНА** по следните съображения:

Обжалваният ревизионен акт е издаден от компетентен орган в кръга на определените му в закона правомощия, а именно от възложителя на ревизията, който е овластен на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, и ръководителя на ревизията съгласно ЗВР. Видно е, че РА е подписан с квалифициран електронен подпис, като по делото, са представени доказателства за наличието на валидно удостоверение за квалифициран електронен подпис на ревизиращия екип, поради което не са налице основания за прогласяване на нищожност на РА.

Не се констатира допуснати съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които да са оказали влияние върху изводите на ревизиращия екип и крайния акт, предмет на оспорване по настоящото дело, или които да са довели до ограничаване на участието на жалбоподателя производството.

По приложението на материалния закон:

В случая данъчните задължения на жалбоподателя са определени по особения ред на чл. 122 и сл. поради наличието на обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК. За прилагането на този ред тежестта за доказване на наличието на обстоятелствата по чл. 122, ал. 1 ДОПК, представляващи основания за определяне на данъчната основа по аналог, имат органите по приходите. При наличието им се обръща доказателствената тежест по силата на чл. 124, ал. 2 от ДОПК, съгласно който

„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“. С оглед на това в тежест на жалбоподателя е да обори констатациите на органите по приходите и да докаже, че липсват основания за допълнително начисляване на данък за процесния период.

В тази връзка ревизиращите органи са изследвали всички обстоятелства от значение за данъчното облагане на лицето – извършвана търговска дейност, източници на доходи, семейно положение, придобито имущество, направени разходи за живот, за пътувания, взели са предвид декларираните от лицето данни на основание чл. 124, ал. 3 от ДОПК. В тази връзка са извършени процесуални действия, подробно описани в РД. В хода на ревизията е установено, че Д. С. е китайски гражданин, регистриран с постоянен адрес съгласно разпоредбите чл. 28, ал. 1 от ДОПК, [населено място],[жк], [жилищен адрес] ет. 05, ап. 012. Същият е местно физическо лице по смисъла на чл. 4, ал. 1, т. 1, т. 2 и т. 4 от ЗДДФЛ и на основание чл. 6 от ЗДДФЛ е задължено лице за данъци за придобити доходи от източници в Република България и в чужбина.

В резултат на извършена справка в ИС на НАП и в Търговски регистър, Агенция по Вписванията е установено, че лицето е с регистрация като едноличен търговец – [фирма], с ЕИК[ЕИК], и управител на [фирма], с ЕИК[ЕИК].

В хода на ревизията е извършена насрещна проверка на [фирма], резултатите от която са обективирани в Протокол № П-22221220001563-141-001 / 14. 05. 2020 г. Установено е, че в периода 2008 г. – 2018 г. жалбоподателят и съпругата му са правили вноски към дружеството в общ размер на 1 401 499, 64 лв., а от същото са им възстановени 1 003 623, 34 лв. Посочено е, че за периода преди 2013 г. липсва аналитична информация по съдружници, а сумата е осчетоводявана общо за двамата съпрузи. Установено е, че по отношение на дружеството е извършена ревизия по ЗКПО за периода 01. 01. 2010 г. – 31. 12. 2012 г., при която е дадена информация от управителя Д. С. /жалбоподател по настоящото дело/, че същият през периода до 2010 г. е осъществил многократни пътувания до Китай, при които е внасял валута под прага за деклариране /след 2007 г. – 10 000 евро/.

Д. С. е женен за Ю. Ч. и има 3 деца, които през ревизирания период са били непълнолетни.

На Ю. Ч. е извършена паралелна ревизия за същия период, завършила с Ревизионен акт № Р- 22221219007633-091-001 / 23. 06. 2020 г., поправен с РА за поправка на РА № П-22221220108446-003-001 / 24. 06. 2020 г., потвърден изцяло с Решение № 1382 / 08. 09. 2020 г. на директора на ДОДОП – С., с който са установени задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл.17 от ЗДДФЛ за 2013 г. в размер на 2 990, 00 лева и следващи се лихви в размер на 1 866, 71 лева. Към момента този РА е предмет на висящо производство пред АССГ по оспорването му, видно от служебно извършена проверка в деловодната система на съда.

В случая данъчната основа за задълженията на жалбоподателя по чл. 17 от ЗДДФЛ е определена по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК, след като органите по приходите са установили наличие на обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК, а именно - данни за укрити приходи или доходи; 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. За да стигне до

този извод, ревизиращият екип е изследвал доходите и разходите на лицето за периода. Установено е, че за 2013 г. доходите му са общо 24 780, 00 лв., от които 1 080, 00 лв. от наем на магазин №1, находящ се в [населено място], район „И.“,[жк], [жилищен адрес] по силата на Договор за наем от 01.05.2009 г. с [фирма] – наемател, и 23 700, 00 лв. възстановени парични средства от [фирма] във връзка с направени допълнителни парични вноски на основание чл. 134 от ТЗ. При извършена проверка в информационния масив на НАП е установено, че лицето е подало годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 50 от ЗДДФЛ вх.№ 220213030809 от 29. 04. 2014 г., в която е декларирано получен доход от наем в общ размер от 1 200, 00 лв., съответно с нормативно признати разходи за дейността 120,00 лв. и облагаем доход от 1 080, 00 лв.

Относно разходите, ревизиращите са установили следните суми:

- деклариран от лицето разходи за живот в размер на 12 000, 00 лв. и за пътувания в чужбина в размер на 10 000, 00 лв., съгласно декларираното от самия жалбоподател с представени в хода на ревизията декларации;

- предоставени на [фирма] допълнителни парични вноски на основание чл. 134 от ТЗ в размер на 280 899, 99 лв.

Общо разходите са в размер на 302 899, 99 лв.

Относно притежаваните парични средства в брой жалбоподателят е деклариран, че към 01. 01. 2013 г. е разполагал с 386 863, 17 лв., а към 31. 12. 2013 г. – със 107 663, 17 лв.

Предвид това, че в периодите, предхождащи ревизирания, жалбоподателят и съпругата му не са декларирали никакви доходи, освен тези от наем в размер на 100 лв. месечно /или 1200 лв. годишно/ и парични постъпления от банкови преводи и от валута, внесена от чужбина съгласно представени митнически декларации, а са правили значителни разходи за закупуване и довършителни работи на три недвижими имота /1. Магазин № 1 в [населено място],[жк] – за 95 836, 00 лв., 2. Магазин № А3 в [населено място],[жк] – за 53 400, 00 лв., 3. Магазин № А4 в [населено място],[жк] – за 58 900, 00 лв./, финансиране на дейността на дружеството [фирма], чийто собственици са /с допълнителни парични вноски общо в размер на 722 969, 00 лв./, както и разходи за пътувания в чужбина, ревизиращите са анализирали постъпленията и разходите на лицето за 5 години, предхождащи ревизирания период /2008 г. - 2012 г./ с цел установяване на разполагаемата сума към 01. 01. 2013 г.

Изготвени са парични потоци на постъпленията и разходите за целия период в табличен вид в констативната част на РД, като следва да се отбележи, че освен за 2010 г. в счетоводството на [фирма] няма информация за сумите, внесени от всеки един от съдружниците поотделно, а информацията е обща за двамата. Поради това паричните потоци обхващат доходите и разходите на двамата съпрузи.

Установено било, че постъпленията на лицата за периода от 01. 01. 2008 г. до 31. 12. 2012 г. са в размер на 1 128 037, 00 лв. /от дарения и наследство - внесени от Китай средства по митнически декларации и банкови преводи общо в размер на 543 095, 00 лв.; възстановени от [фирма] суми – 572 432, 00 лв.; доходи от наем и др. възмездно предоставяне на права или имущество – 12 510, 00 лв./.

Разходите възлизат на 1 161 919, 00 лв. и са от внесени средства за финансиране дейността на собственото дружество [фирма] /722 969, 00 лв./, разходи за придобиване и подобрене на недвижимо имущество, като е отчетено, че два от гореописаните недвижими имоти са придобити на груб строеж, а третият на шпакловка и замазка, а се отдават под наем в

напълно завършен вид, поради което са добавени към сумата за придобиването им 10 % разходи за довършителни дейности / 208 136, 00 лв. + 20 814, 00 лв. или общо 228 950, 00 лв./, разходи за издръжка и живот /110 000, 00 лв. за петте години от 2008 г. до 2012 г./ и разходи за екскурзии, пътувания и др. /100 000, 00 лв. за целия период/. Прието е за целите на ревизията, че в началото на периода съпрузите са разполагали с 5000 лв., към които са прибавени наличните парични средства по банкови сметки 169, 83 лв. Установен е недостиг на парични средства в размер на 29 051, 83 лв.

Поради установеното несъответствие между доходите на жалбоподателя и извършените разходи през посочения период органите по приходите са приели, че не е възможно към 01. 01. 2013 г. същият да е разполагал с парични средства в размер на 386 863, 17 лв., както твърди. С оглед на това за целите на ревизията е прието, че Д. С. е разполагал с налични парични средства в брой в размер на 5 000, 00 лв. към 01. 01. 2013 г., което е в негова полза предвид констатирания недостиг на парични средства към 31. 12. 2012 г.

При така определената разполагаема сума към началото на ревизирания период е направена съпоставка между получените доходи и направените разходи през периода, като в доходите са включени получени наеми от [фирма] на обща стойност в размер на 1200 лв. и възстановени средства от допълнителни вноски към същото дружество в размер на 23 700, 00 лв. Към разходите са включени декларираните от жалбоподателя средства за издръжка в размер на 12 000 и за пътувания в чужбина в размер на 10 000 лв., които са приети от ревизиращия екип, както и сумата от 280 899, 99 лв., представляваща допълнителни парични вноски към [фирма]. След направената съпоставка е прието от ревизиращия екип, че за 2013 г. разходите на лицето надвишават доходите/постъпленията общо с 273 631, 95 лв. /при установени доходи в размер на 24 780, 00 лв. и разходи в размер на 302 899, 99 лв./, което е представено в табличен вид в мотивите на РД. Направен е извод, че тази сума представлява получен, но недеклариран доход. Предвид това, че жалбоподателят не е представил в хода на ревизията информация относно основанието за получаване на дохода и за освобождаване от данъчно облагане или доказателства, че е бил обложен с окончателни данъци по ЗДДФЛ и ЗКПО, е прието, че сумата от 273 631, 95 лв. представлява облагаем доход по смисъла на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ, който не е деклариран от Д. С., поради което следва да бъде прибавен към годишната данъчна основа за 2013 г. по чл. 17 от ЗДДФЛ. С оглед на това и при прилагане на данъчна ставка от 10 % на основание 48, ал. 1 от ЗДДФЛ и приспадане на платения вече данък в размер на 108, 00 лв. е определен дължим данък за донасяне в размер на 27 363, 20 лв., ведно с лихви за забава в размер на 17 083, 32 лв. към датата на издаване на РА.

Решаващият орган по чл. 152, ал. 2 от ДОПК, е потвърди изцяло оспорвания РА с Решение № 1381 / 08. 09. 2020 г., като е приел, че са налице основания по чл. 122, ал. 1 от ДОПК за определяне на данъчната основа за периода по чл. 122, ал. 2 от ДОПК, въз основа на направената съпоставка между постъпленията и разходите на лицето за периода и установения недостиг на парични средства за покриване на безспорно направените разходи. Възприети са мотивите на ревизиращия екип относно началната разполагаема сума за ревизирания период в размер на 5000 лв., като са отхвърлени възраженията на жалбоподателя, с аргумент, че съпоставката между приходи и разходи се прави на годишна база, а не за 6-годишен период. Посочено е също така, че по отношение на вноските към [фирма] жалбоподателят отнася внесените в дружеството суми към периода 2008 – 2012 г., а възстановените към ревизирания период – 2013 г.

В съдебното производство по оспорване на РА са представени писмени доказателства като част от ревизионната преписка, счетоводни документи и други доказателства, ползвани при изготвяне на назначената по делото съдебно-счетоводна експертиза.

По делото е изслушано заключението на вещото лице О. Т. по назначената съдебно-счетоводна експертиза, което е прието без оспорване от страните. Съгласно задачата,

формулирана от жалбоподателя, при изготвяне на парични потоци за периода 2008 – 2012 г. вещото лице следва да изчисли разходите, като приеме данните от НСИ относно разходите за издръжка и за пътувания, като се отчита само реалният им брой, и на следващо място, да вземе получената сума като начално салдо за паричния поток за 2013 г. Вещото лице е изчислило размера на сумите, които са внесени и след това върнати от [фирма] през периода 2008 – 2012 г. по години, като е стигнала до извод, че внесените в капитала на дружеството и като допълнителни вноски суми са на стойност 722 968, 24 лв., а към 31. 12. 2012 г. жалбоподателят и съпругата му са разполагали общо с 392 558, 88 лв. от средствата, внесени в дружеството, но без да се отчитат направените през периода разходи. Изготвените парични потоци в заключението на експертизата включват периода от 31. 12. 2008 г. до 31. 12. 2012 г. Изрично задачата на експертизата е формулирана така, че да включва периода от 01. 01. 2008 г. до 31. 12. 2012 г., който период е ползван за целите на ревизията и който е отправна точна за определяне на началното салдо за ревизирания период – 01. 01. 2013 г. В направените от вещото лице изчисления не е включен паричният поток за цялата 2008 година, като прави впечатление, че е взет предвид дохода получен от жалбоподателя и съпругата му в размер на 88 012, 35 лв. по представена митническа декларация от 04. 07. 2008 г., но са игнорирани направените разходи, включително за покупка на недвижим имот с НА № 48 / 11. 04. 2008 г. - Магазин № 1 в [населено място],[жк] – на стойност 95 836, 00 лв. Дори без да се включват в паричния поток други разходи, видно е, че е налице недостиг на парични средства в края на 2008 г., но въпреки това в представения паричен поток за периода 31. 12. 2008 г. – 31. 12. 2012 г. в табличен вид в заключението на стр. 9 и стр. 10 от същото е посочено положително начално салдо в размер на 86 012, 35 лв. Обяснението за разликата от 2000 лв. е, че „във фирмата остават към 31. 12. 2008 г. 2 000 лв.“ /на стр. 4 от заключението/. По изложените съображения настоящият състав не кредитира заключението на съдебно-счетоводната експертиза. Същото е едностранчиво по отношение на 2008 г. и не отразява всички обстоятелства от значение за определяне на разполагаемата сума към началото на ревизирания период – 2013 г., по-специално извършените разходи. Това се е отразило на извода относно наличието на достатъчно парични средства за покриване на разходите за периода и до некоректни изводи относно началното салдо за всеки от периодите след 31. 12. 2008 г., съответно е повлияло и на изводите относно наличието на укрити доходи, с които са покривани разходите и представляващи облагаем доход. Последното е предмет на спор по делото. В тази връзка следва да бъде отбелязано, че ако твърди по-голяма разполагаема сума в началото на периода 01. 01. 2008 г. – 31. 12. 2012 г. жалбоподателят е можел да ангажира доказателства, за да обори приетото за целите на ревизията начално салдо от 5000 лв., но такива не са представени, макар това да е в полза на жалбоподателя. Твърденията, че при пътуванията до Китай са внасяни парични средства във валута под прага за деклариране не са подкрепени с доказателства – преки или косвени, касаещи техния произход и размер, нито с конкретни твърдения в този смисъл.

По отношение на заключението на допълнителната съдебно-счетоводна експертиза е поставена задача на вещото лице да изследва движението по сметките между жалбоподателя и дружеството [фирма] в исторически план – ден по ден, месец по месец за 2010 г., при което да установи резултатът към 31. 12. 2010 г. Направен е извод, че към тази дата жалбоподателят и съпругата му разполагат с парични средства с натрупване в размер на 337 227, 21 лв., като тази сума отразява единствено движението и балансът на внесените в дружеството и възстановените от него парични средства, без да се държи сметка за други доходи и разходи. Обстоятелството, че през периода възстановените средства от дружеството са повече от получените, не доказва превишаване на доходите над разходите, съответно липсата на укрити доходи, относими към 2013 г. Освен това този анализ се отнася единствено до 2010 г., а не за целия разглеждан от ревизията период от 5 години, предхождащ ревизирания и не отразява коректно движението на средства между жалбоподателя и дружеството, съответно дали получените доходи са повече от разходите. Възможно е през един от изследваните периоди те

да са повече, но през останалите периоди това да бъде тъкмо обратното и крайният извод да е недостиг на средства, какъвто е и настоящият случай.

Допълнителното заключение относно този период /2010 г./ не дава представа относно наличните парични средства на семейството /жалбоподателя и съпругата му, както и издържаните от тях 3 непълнолетни деца/ поради това, че не отчита получените доходи и извършени разходи през предходните периоди. Например, през 2008 г. и 2009 г. жалбоподателят и съпругата му са придобили недвижими имоти в режим на СИО, а освен това са правили вноски в [фирма], в което са съдружници – за 2008 г. в размер на 2 000, 00 лв. и за 2009 г. в размер на 372 672, 81 лв. по данни от РД, които съответстват на установеното от вещото лице съгласно представеното основно заключение по ССЧЕ.

На следващо място, по допълнителното заключение вещото лице е ползвало като начално салдо за 2010 г. изчисленията от основната експертиза към 31. 12. 2009 г., които съдът не приема за коректни по изложените по-горе съображения за необосновано скъсяване на изследвания период и за липсата на отразяване при анализа на извършените разходи, които няма да бъдат повтаряни. В тази връзка изходната стойност относно наличните парични средства се явява неправилна и е предопределила неточността и на следващите изчисления относно 2010 г., които са предмет на изследване в допълнителното заключение.

По изложените съображения съдът не кредитира основното и допълнителното заключение на назначената ССЧЕ.

По възраженията на жалбоподателя относно констатациите на РА:

Паричните средства по представени от жалбоподателя митнически декларации и по банкови преводи са отчетени от ревизиращите при изготвянето на паричните потоци за периода 01.01.2008 г. – 31.12.2012 г., поради което е неоснователно и необосновано изложеното в жалбата и писмените бележки твърдение, че те са игнорирани от органите по приходите и това е повлияло при определяне на началното салдо към 01. 01. 2013 г. Следва да бъде отбелязано, че общата стойност на доходите на двамата съпрузи от чужбина /по митнически декларации и от банкови преводи/ в размер на 543 095, 00 лв. е посочена в РД и съвпада с тази, която е установило и вещото лице, видно от представеното заключение на ССЧЕ.

На следващо място, неоснователно и некореспондиращо с фактите по делото е възражението на жалбоподателя, че приходните органи са установили несъответствие между приходите и разходите му в моментните им размери. Такова твърдение липсва както в РА, съответно РД, така и в потвърждаващото го решение на директора на ДОДОП – С.. За установяване на разполагаемите средства в началото на ревизирания период ревизиращият екип е изследвал целия период от 5 години назад с оглед твърденията на жалбоподателя, че през този период е спестил сумата от 386 863, 17 лв. и след констатиране на недостиг на парични средства е прието, и то в полза на жалбоподателя, че същият е имал спестявания в размер на 5000 лв. към 01. 01. 2013 г. За ревизирания период е установена годишната данъчна основа, като е изготвен паричен поток за цялата година и са съпоставени приходите спрямо разходите в края на данъчния период съгласно чл. 15 от ЗДДФЛ.

По оплакването за завишаване на разходите на жалбоподателя съдът намира следното:

На първо място, по отношение на разписаните разходи за довършителни работи по закупените от жалбоподателя недвижими имоти, макар принципно да са основателни изложените в РД аргументи, ревизиращите не се обосновават въз основа на какви данни приемат за относима към конкретния случай тази сума от 20 814 лв., представляваща 10 % от стойността на имотите. В тази връзка би могло да бъде ангажирано експертно заключение за извършените в имотите СМР и тяхната предполагаема стойност или да бъдат представени данни за пазарните цени на такъв вид строително-монтажни услуги. Поради липсата на ясна обосновка в тази насока съдът намира, че с тази сума неоснователно са увеличени разходите на жалбоподателя за периода.

На следващо място, относно разходите за пътувания самият жалбоподател е посочил сумата от 10 000 лв. за пътувания в чужбина през 2013 г. Доколкото обаче действително има данни за

7 броя излизания от страната през 2012 г. съгласно Удостоверение рег. № 536400-21687 от 14. 11. 2019 г. от дирекция „Миграция“ към МВР, приложено по делото като част от преписката, и 5 броя излизания от страната през 2013 г. съгласно твърденията на жалбоподателя, следва да бъде уважено възражението му и при изчисляване на разходите да бъдат взети предвид само тези, които същият е направил за тези седем, съответно пет пътувания. Аналогични са изводите на съда и относно разходите за живот. Следва да бъде отбелязано, че самият жалбоподател е декларирал сумата от 12 000 лв. годишно за издръжка и битови разходи. Въпреки това с оглед възражението на жалбоподателя и ограничаване на възможността за завишаването им като критерий следва да бъде отчетена тяхната стойност по данни на НСИ, за което по делото са представени извлечения от справки, изготвени от вещото лице. С оглед на това съдът намира, че следва да бъде преизчислена началната разполагаема сума на съпрузите за ревизирания период, като се намалят разходите с горепосочените суми съгласно уважените възражения на жалбоподателя. При доказани доходи/постъпления в размер на 1 128 037, 00 лв. за периода **01. 01. 2008 г. – 31. 12. 2012 г.** разходите са, както следва:

- Разходи за издръжка и живот съгласно данни на НСИ за 5-членно семейство с 3 деца – **48 048, 00 лв.;**
- Разходи за придобиване на недвижими имоти – **208 136, 00 лв.;**
- Разходи за екскурзии и пътувания – 9 583, 57 лв. /за 7 броя пътувания през 2012 г./ за всеки от съпрузите или **19 167, 14 лв. общо;**
- Разходи за финансиране на [фирма] чрез парични вноски в капитала и допълнителни парични вноски на основание чл. 134 от ТЗ – **722 969, 00 лв.**

Общо разходите за периода възлизат на **998 320, 14 лв.** След съпоставката им с установените и неоспорени от приходните органи доходи, изводът е, че е налице превишение на доходите над разходите със сумата от **129 716, 86 лв.,** която следва да се приеме за начално салдо за двамата съпрузи при изготвяне на паричните потоци за **2013 г.,** като същата следва да се намали наполовина **/64 858, 43 лв./,** за да бъде направена съпоставка между доходите и разходите единствено по отношение на Д. С. /за 2013 г. в счетоводството на [фирма] има данни за внесените и възстановените средства лично на жалбоподателя/, както следва:

Доходи:

- Доходи от наем - **1 080, 00 лв.** /съгласно приетото с РА, което е в полза на жалбоподателя, спрямо ½ от дохода с оглед това, че НИ е притежаван от двамата съпрузи в режим на СИО/;
- Вземания от [фирма] – **23 700, 00 лв.**
- Налични парични средства в банкови сметки – **169, 83 лв.**

Или общо доходите за периода са в размер на 24 949, 83 лв., които следва да бъдат добавени към началното салдо, представляващо спестявания от предходен период, в размер на 64 858, 43 лв. При това общият размер на доходите за периода е **89 808, 26 лв.**

Разходи:

- Разходи за издръжка и живот – **5 289, 00 лв.,** представляващи ½ от 10 578, 00 лв. /по данни на НСИ/ предвид това, че през периода семейството е 5-членно и в него влизат 3 непълнолетни лица, на които жалбоподателят и съпругата му дължат издръжка и грижи поравно на основание чл. 17 от Семейния кодекс и съгласно декларираното от самия

жалбоподател относно имуществените отношения със съпругата му;

- Разходи за 5 броя пътувания за един човек - **6 845, 41 лв.** /заб. Не става ясна причината вещото лице да приеме, че декларираната от жалбоподателя сума от 700 евро за двупосочен билет се отнася за двама. Поради липсата на такова уточнение от самия жалбоподател, който сочи, че това е средната цена за двупосочен билет, съдът приема, че тя е за един пътник/;
- Допълнителни вноски на основание чл. 134 от ТЗ в [фирма] – **280 899, 99 лв.**
- Суми по банкови сметки в края на данъчния период – **681, 79 лв.**

Общият размер на разходите за периода е **293 716, 19 лв.** При съпоставка с получените през периода приходи, ведно със спестяванията от предходни периоди, се установява, че разходите превишават доходите със сумата от **203 907, 93 лв.** Следователно, установява се основанийето за определяне на данъчната основа за периода 2013 г. по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК, а именно обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 7 от ДОПК, представляващи данни, че 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, което само по себе си води до извод, че за извършването на разходите, които са безспорни, са ползвани недекларирани от лицето доходи – чл. 122, ал. 1, т. 2 ДОПК. На основание гореизложеното следва да бъде прието, че по същество констатацията на ревизиращия екип за наличие на хипотезите по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 ДОПК е надлежно доказана от приходната администрация и не е опровергана от ревизираното лице.

В тази връзка следва да се посочи, че нормата на чл. 123, ал. 1, т. 2 от ДОПК въвежда оборима презумпция за наличие на облагаем доход при установяване на обстоятелството, че направените разходи от лицето и от свързаните с него лица по § 1, т. 3, буква "а" от допълнителните разпоредби явно и съществено превишават размера на декларираните получени средства. С оглед на това правилно и обосновано приходните органи са стигнали до извод, че разликата между доходите и разходите на жалбоподателя представлява недеклариран облагаем доход по чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ. Съгласно последната разпоредба облагаемият доход е brutната сума на облагаемите доходи, придобити през данъчната година от всички други източници, които не са изрично посочени в този закон и не са обложени с окончателни данъци по реда на този закон или с окончателни данъци по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане. Предвид това, че от жалбоподателя не се представят доказателства за произхода и основанията за получаване на доходите, които е ползвал за покриване на извършените /доказани и безспорни/ разходи, както и такива относно освобождаването им от данъчно облагане, съответно относно плащането им, се налага извод, че годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2013 г. представлява разликата между разходите и доходите на лицето за периода. С оглед направените по-горе изчисления същата е в размер на 203 907,93 лв.

Така определената данъчна основа неизбежно ще се различава от обективно осъществения данъчен фактически състав, но това е резултат на неправомерното поведение на задълженото лице. Същото е разполагало с процесуална възможност, в хода на ревизията, вкл. и в хода на производството по обжалване на ревизионния акт, да опровергае установените фактически констатации /които съгласно разпоредбата на чл. 124, ал. 2 от ДОПК се считат за верни до доказване на противното/, като ангажира съответните доказателства във връзка с обективно осъществения данъчен фактически състав. В случая жалбоподателят не е представил доказателства и не е оборил констатациите на РА чрез проведено пълно насрещно доказване, че размерът на облагаемата му данъчна основа е друг, респективно, че разходите са покрити с доходи, реализирани в друг данъчен период, които са надлежно декларирани и обложени,

или пък не подлежат на облагане.

Към така определената данъчна основа на основание чл. 48 от ЗДДФЛ следва да бъде приложена данъчна ставка от 10 на сто за определяне на дължимия данък за ревизирания период. Тоест при данъчна основа от 203 907, 93 лв. **дължимият данък за данъчен период 2013 г. е 20 390, 79 лв.**, като следва да бъде намален със сумата на платения данък в размер на 108, 00 лв. по ГДД за 2013 г. Следователно, данъкът за довносяне е в размер на **20 282, 79 лв.**

По делото от страна на жалбоподателя не бяха оборени фактическите констатации в ревизионния акт и не бяха доказани получените доходи и съответствието им с финансовото и имущественото състояние на лицето, което обуславя законосъобразността и обосноваността му в частта на установените доходи/приходи на лицето. По отношение на разходите, макар и в същността си правилни, изводите на ревизиращия екип не се споделят в цялост касателно разходите за живот и издръжка, за пътувания в чужбина и за довършителни работи на недвижими имоти по изложените по-горе съображения. Това налага установяване на данъчно задължение в по-малък размер от приетия от органите по приходите, съответно по-малък размер на данъка за довносяне. С оглед на това жалбата се уважава в частта на установените задължения за данък по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ над горницата от **20 282, 79 лв.**

Относно начислените лихви в РА, предвид факта, че задължението за лихви е акцесорно и след като по изложените по-горе съображения съдът счита за доказано основното задължение в посочения размер от 20 282, 79 лв., се явява законосъобразно начисляването на законна лихва за забава върху тази сума на основание чл. 1, ал. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания.

Предвид изложеното, настоящият съдебен състав на АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-ГРАД приема, че обжалвания ревизионен акт е издаден от компетентен орган и в съответната форма, като са спазени процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му, но същият е необоснован в частта на установените данъчни задължения за данъчен период 2013 година над горницата от 20 282, 79 лв., поради което подадената жалба, е частично основателна и като такава следва да се уважи в тази част, а в останалата - да се остави без уважение.

При този изход на спора, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, ще следва жалбоподателят да заплати на ответника юрисконсултско възнаграждение, определено съгласно чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 / 09. 07. 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, във връзка с чл. 161, ал. 1, изр. трето от ДОПК, съобразно с отхвърлената част от жалбата, или 1 138, 48 лв. За уважената част от жалбата на жалбоподателя се следват разноски на основание чл. 161, ал. 1, изр. първо от ДОПК съобразно с представените доказателства за реалното им извършване – 675, 35 лв. Предвид наличието на две насрещни, ликвидни вземания следва да се извърши прихващане помежду им, поради което на ответника се дължи възнаграждение в размер на 463, 13 лв.

Така мотивиран, Административен съд София-град, I-во отделение – 5 състав:

Р Е Ш И:

ИЗМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22221219007630-091-001 / 23. 06. 2020 г., издаден от Х. Б. М. – орган, възложил ревизията, и Й. Н. И. – ръководител на ревизията, с който на Д. С., ЕГН [ЕГН], са установени допълнителни задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица за 2013 г. в размер на 27 363, 20 лв. и следващите се лихви за просрочие в размер на 17 083, 32 лв., потвърден с Решение № 1381 / 08. 09. 2020 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при Централно управление на НАП, **КАТО ОПРЕДЕЛЯ установените данъчни задължение по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2013 г. в размер на 20 282, 79 лв.** и съответните лихви за забава на основание чл. 1, ал. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на Д. С., ЕГН [ЕГН], [населено място], срещу **Ревизионен акт № Р-22221219007630-091-001 / 23. 06. 2020 г.**, потвърден с Решение № 1381 / 08. 09. 2020 г. на директора на Дирекция „ОДОП“, в останалата част.

ОСЪЖДА Д. С., ЕГН [ЕГН], [населено място], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” – С., юрисконсултско възнаграждение в размер на 463, 13 лева /четиристотин шестдесет и три лева и тринадесет стотинки/.

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

СЪДИЯ: