

# РЕШЕНИЕ

№ 2582

гр. София, 18.04.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 73 състав,**  
в публично заседание на 23.03.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Елеонора Попова**

при участието на секретаря Кристина Българиева, като разгледа дело номер **10555** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.  
Образувано е по жалба на З. Ж. Б. срещу Ревизионен акт № Р-22220219001564-091-001/07.05.2020 г. и Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт № Р-22220220076970-003-001/12.05.2020 г., издадени от Р. Г. Я.- орган, възложил ревизията и П. Н. Г.- ръководител на ревизията, в частта потвърдени с Решение №1149/23.07.2020 г., издадено от Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /ОДОП/ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите /ЦУ на НАП/.

В жалбата се излагат доводи, че оспорваният акт е незаконосъобразен, немотивиран и необоснован, съставен при неправилно прилагане на материалния закон, както и при грубо нарушение на процесуалния закон. Поддържа изложеното във Възражение с вх. №59-00-376#27/24.04.2020г. срещу РД, както и в жалбата срещу РА пред ОДОП, като твърди, че не са обсъдени и анализирани изложените аргументи, и представени доказателства. Изтъква, че заключенията в ревизионното производство се основават на предположения, а не на доказателства. В случая, органът по приходите не правил дължимото по закон разграничение между физическо лице и самостоятелно юридическо лице, което е търговско дружество, не само различно от неговите съдружници/акционери/управители/членове на управителни органи, но със собствен капитал, имущество, активи и пасиви, и собствена търговска дейност и съществуване. Според жалбоподателят е безспорно, че изтеглените суми са за дейността на „Б.“ Е.,

като тегленето на суми за дейността на дружеството не изисква изготвянето на документи обосноваващи нуждата и причините за тегленето на сумите. Сочи, че стопанските операции във връзка с осчетоводяването и заприходяването на изтеглените парични средства са отразени в счетоводството на дружеството и са намерили отражение в подадения годишен отчет за дейността на същото към съответната ГДД. Излага аргументи, че сумата общо в размер на 3810,00 лв., изтеглени от банкова сметка на [фирма] през 2014 г., не са доходи от други източници съгласно чл.35, ал.6 от ЗДДФЛ на З. Б. и следва да бъде изключена от общата годишна данъчна основа по чл.17 от ЗДДФЛ, подлежаща на облагане съгласно чл. 48 от ЗДДФЛ, както и от постъпленията, представляващи други облагаеми доходи, при извършената съпоставка за 2014 г. между получените постъпления и направени разходи за периода. На следващо място, се сочи, че сумите изтеглени на каса от банкови сметки на [фирма] през 2014 г. в размер на 100 000 лв. и през 2016 г. в размер на 601,95 лв. не са доходи от други източници съгласно чл.35, ал.6 от ЗДДФЛ на З. Б., като следва да бъдат изключени от общата годишна данъчна основа по чл.17 от ЗДДФЛ, подлежаща на облагане съгласно чл. 48 от ЗДДФЛ, както и от постъпленията, представляващи други облагаеми доходи, при извършената съпоставка за 2014 г. и 2016 г. между получените постъпления и направени разходи за периода. В жалбата се сочи още, че сумата от 30 000 евро (58674,90 лв.), предмет на неприключило досъдебно производство, не е доход от други източници съгласно чл.35, ал.6 от ЗДДФЛ на З. Б., следва да бъде изключена от общата годишна данъчна основа по чл.17 от ЗДДФЛ, подлежаща на облагане съгласно чл. 48 от ЗДДФЛ, както и от постъпленията, представляващи други облагаеми доходи, при извършената съпоставка за 2013 г. между получените постъпления и направени разходи за периода. Неправилно и незаконосъобразно било квалифицирането на суми, представляващи получени по лични банкови сметки преводи от физически лица в размер на 17 300,73 лв. през 2013 г., в размер на 1007,91 лв. през 2014 г. и в размер на 174,80 лв. през 2016 г., като доходи от други източници съгласно чл.35, ал.6 от ЗДДФЛ в полза на физическото лице З. Б., респ. незаконосъобразно било включването на тези суми в общата годишна данъчна основа по чл.17 от ЗДДФЛ. Сумите не следвало да се определят като други облагаеми доходи в постъпленията, при извършената съпоставка на годишна база за 2013 г., 2014 г. и 2016 г. между получените постъпления и направени разходи за периода. Отделно от това се твърди, че незаконосъобразно ревизионното производство се е развило по реда на чл.122 и сл. от ДОПК. Искането към съда е оспорения ревизионен акт да бъде отменен.

В съдебно заседание жалбоподателят чрез процесуалния си представител поддържа жалбата. Твърди, че органът по приходите не е установил по безспорен начин твърденията в ревизията доходи на жалбоподателя, включително установеното на база липсата на едно от основните твърдения, за получена сума в брой срещу разписка. Счита, че не следва да се кредитират доказателствата, събрани в хода на друго производство, а именно ДП №26/2019 г. по описа на СП, пр.пр. №254/2019 г., тъй като не са събрани надлежно по реда на ДОПК. Не се претендират разноски.

Ответникът, чрез процесуалния си представител, счита жалбата за неоснователна и недоказана. Позовава се на Протокол №19/22.03.2019 г. за извършена съдебно-почеркова експертиза и счита, че няма пречка за разглеждане на всички доказателства, представени в съдебно заседание. Претендира юрисконсултско възнаграждение в размер на 1 375.00 лева.

Софийска градска прокуратура редовно уведомена, не изпраща представител. Не изразява становище.

Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, намери следното:

С жалбата се оспорва акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Жалбата е подадена в 14-дневния срок за обжалване, чрез административния орган, от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220219001564-020-001 от 14.03.2019 г. е възложено извършването на ревизия на З. Ж. Б. за установяване на задължения за данък върху дохода върху годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2013 г. до 31.12.2018 г. Заповедта е връчена лично на ревизираното лице на 04.04.2019 г. На основание чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от тази дата тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията и изтича на 04.07.2020 г. По реда на чл. 114, ал. 2 от ДОПК във връзка с чл. 113, ал. 3 от ДОПК срокът на производството е продължен до 04.09.2020 г. със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22220219001564-020-002 от 26.06.2019 г., връчена на 28.06.2019 г. по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на обявения от лицето електронен адрес и Заповед за изменение на ЗВР №Р-22220219001564-020-003 от 29.07.2019 г., връчена на електронния адрес на 06.08.2019 г. На основание чл. 114, ал. 4 от ДОПК срокът на производството е продължен до 04.12.2019 г. със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22220219001564-020-004 от 19.08.2019 г., издадена в изпълнение на Заповед №Р-22220219001564-ЗИД-001 на изпълнителния директор на НАП и връчена електронно на 20.09.2019 г. Заповедите за възлагане на ревизия са издадени от Р. Г. Я., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С. и Заповед №РД-01-818 от 10.05.2019 г. на и. д. директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220219001564-092-001 от 05.03.2020 г., връчен електронно ведно с доказателствата на 10.03.2020 г. С срещу РД е депозирано възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК с вх. №59-00-376#27 от 24.04.2020 г., преценено от ревизиращия екип като неоснователно.

Ревизията приключва с Ревизионен акт /РА/ №Р-22220219001564-091-001 от 07.05.2020 г., издаден от Р. Г. Я., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.– орган, възложил ревизията, и П. Н. Г., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С.– ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 11.05.2020 г. С Ревизионен акт за поправка на РА №П-22220220076970-003-001 от 12.05.2020 г., връчен електронно на 19.05.2020 г., е допусната поправка в Таблица 1, колони 6 и 11, ред 2, а именно вписана е сума в размер на 10,00 лв., представляваща внесен от жалбоподателя данък върху дохода за 2014 г. и е посочен дължим данък в размер на 10 481,80 лв., вместо неправилно посочения в таблица 1 към РА дължим данък в размер на 10 491,80 лв.

В хода на ревизионното производство е установено, че жалбоподателят З. Б. е

местно лице по смисъла на чл. 4 от ЗДФЛ, семейно положение– разведен. На същия са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения. С писмо вх. №59-00-376#12 от 01.08.2019 г. са представени трудови договори и служебни бележки за платени трудови възнаграждения, договори за покупко- продажби на моторни превозни средства /МПС/ и нотариален акт за покупко- продажба на недвижим имот. Дадени са писмени обяснения. С писма вх. №59-00-376#19 от 14.10.2019 г. и вх. №59-00-376#20 от 18.10.2019 г. са представени заверени копия от банкови извлечения от открити от лицето банкови сметки в [фирма] и [фирма]. Установено е, че са представени част от изисканите документи по връчено на жалбоподателя Искане за представяне на документи и писмени обяснения №Р-22220219001564-040-001 от 03.04.2029 г., с което са изискани справки и доказателства за получени доходи и извършени разходи през ревизираните периоди, включително разходи за издръжка и живот, разходи за придобиване и подобрения на недвижими имоти, разходи за придобиване и ремонт на моторни превозни средства и други.

Органите по приходите приели наличието на обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК, а именно наличие на укрити приходи или доходи, поради което ревизията е извършена по реда, предвиден в чл. 122 от ДОПК. В тази връзка на ревизирания субект е връчено Уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК №Р-22220219001564-113-001 от 29.11.2019 г., с което е предупредено за установени обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК и му е предоставен 14-дневен срок за вземане на становище и представяне на доказателства. Връчено е и Искане за представяне на документи и писмени обяснения №Р-22220219001564-040-002 от 29.11.2019 г. относно получени от лицето на 29.08.2013 г. парични средства в размер на 30 000,00 евро с левова равностойност 58 674,90 лв. Жалбоподателят е отрекъл получаването на сумата.

В хода на ревизията органите по приходите, въз основа на решение за разкриване на банкова тайна от Софийски районен съд /СРС/, получили от К. АД данни за начислени и изплатени на лицето трудови възнаграждения, сключен договор за банков кредит в размер на 87 300,00 евро за купуване на жилище, нотариален акт за учредяване на ипотека, справки за изплатени суми за командировки и други документи, описани в РД.

На основание чл. 45 от ДОПК са направени насрещни проверки и изискани документи от дружества, в които лицето е било съдружник, член на колективен орган на управление, нает по трудов договор или представляващ. За резултатите от проверките са съставени протоколи за извършени насрещни проверки.

Изискана е информация от трети лица, включително от Агенция по вписванията за реализирани от жалбоподателя сделки с недвижими имоти, от Столична дирекция на вътрешните работи /СДВР/, отдел „Пътна полиция“ и отдел „Български документи за самоличност“ за извършени от жалбоподателя сделки с МПС и за пътувания и престой извън страната, от доставчиците на комунални услуги- за платени суми за ел. енергия, вода и телефон. Направена е справка в регистъра на НАП за извършени от лицето покупки от дружества, регистрирани по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДС/, отразени в дневниците им за продажби.

С приемо- предавателен протокол в ТД на НАП С. са предадени документи, събрани в хода на разследване по досъдебно производство №26/2019 г. по прокурорска преписка №254/2019 г..

Органите по приходите са установили, че жалбоподателят е получавал доходи, както следва:

1. По трудово правоотношение и по договор за управление и контрол- от К. АД, ЕИК[ЕИК], от [фирма], ЕИК[ЕИК] и от [фирма], ЕИК[ЕИК];
2. Доходи от продажба на недвижими имуществва– апартамент, находящ се в [населено място], [улица], ет. 7, ап. 33, продаден за сумата 67 000,00 лв., получена по банков път и масивна постройка на два етажа, находяща се [населено място], обл. П., продадена за сумата 3 500,00 лв., получена в брой;
3. Доходи от извършени продажби на МПС, общо четири леки автомобила, два мотоциклета и едно ремарке за лек автомобил;
4. Доходи от продажба на дялови участия, общо в размер на 2,00 лв. от продажба на дяловете на жалбоподателя в [фирма], ЕИК[ЕИК] и в [фирма], ЕИК[ЕИК].

Приходните органи приели за установено, че задълженият субект е получил облагаеми доходи, които не са декларирани и за чийто произход и основание за получаване не е дал обяснения, както следва:

- 30 000,00 евро, с левова равностойност 58 674,90 лв., получени на 29.08.2013 г. Установено е, че на посочената дата жалбоподателят изтеглил 110 000,00 евро от разплащателна сметка на представляваното от него дружество [фирма], ЕИК[ЕИК] /в несъстоятелност/, открита в К. АД. От приобщени от досъдебно производство /ДП/ №26/2019 г. доказателства, а именно от разпит на свидетеля Б. Л. установили, че същият получил по електронна поща справка, ведно с разписка за изплатена сума на жалбоподателя в размер на 30 000,00 евро., а от извършена Почеркова експертиза, че разписката е подписана от З. Б. като получил сумата. В хода на ревизията в обяснения жалбоподателят отрекъл този факт.

- 3 810,00 лв., изтеглени от сметка на [фирма], ЕИК[ЕИК], открита в К. АД, в което дружество лицето е съдружник. Сумите са изтеглени на 16.05.2014 г. – 1 550,00 лв. и на 23.05.2014 г. – 2 260,00 лв.

На дружеството е инициирана насрещна проверка, приключила с Протокол за извършена насрещна проверка №П-22221019075238-141-001 от 05.09.2019 г., но не е открито, като е връчено искане за представяне на документи по реда на чл. 32 от ДОПК, но такива не са представени. Ревизиращите дупозирали искане за разкриване на банкова тайна и въз основа на решение на СРС е изискана информация за движението по банкова сметка на [фирма], открита в К. АД. По данни от представените банкови извлечения сметката е депозитна и от нея са изплатени двукратно в брой на жалбоподателя посочените по-горе суми. Ревизиращите приели, че се касае за друг облагаем доход, получен, но недеклариран от задълженото лице.

- 100 601,95 лв., изтеглени от банкови сметки на [фирма], открити в [фирма] и в [фирма], от които 100 000,00 лв., изтеглени на 13.12.2014 г. и 601,95 лв., изтеглени на 20.01.2016 г.

С Протокол за извършена насрещна проверка №П-22220219069580-141-001 от 19.12.2019 г. е установено, че в отговор на връчено искане за представяне на документи синдикът на обявеното в несъстоятелност дружество е заявил, че не му е предадена счетоводна документация, такава не е приложена по делото за обявяване в несъстоятелност, а от обслужващия счетоводител– И. Н., управител на [фирма], е представена само аналитична оборотна ведомост за периодите октомври – декември 2018 г. Данни досежно наличието на открити от [фирма] банкови сметки ревизиращите са получили от информационната система на НАП. За установяване движението на средства по банковите сметки са приобщени документи, събрани при извършена ревизия на [фирма], приключила с Ревизионен акт

№22220219001563-091-001 от 26.03.2020 г. Документите са приобщени с Протокол №1589403 от 26.09.2019 г. Ревизиращите приели, че се касае за друг облагаем доход, недеklarиран от жалбоподателя.

- по банкови сметки на задължения субект са постъпили суми от трети лица, за чието предназначение не е дадено обяснение. Получените суми, общо в размер на 18 483,44 лв., са както следва: 17 300,73 лв. за 2013 г., 1 007,91 лв. за 2014 г., 174,80 лв. за 2016 г. Същите са приети от ревизиращия екип като подлежащ на облагане, но недеklarиран доход на лицето.

Въз основа на документите, събрани в хода на ревизията органите по приходите установили, че жалбоподателят е направил разходи за ревизираните периоди, както следва: разходи за издръжка и живот, общо в размер на 60 857,57 лв., определени въз основа на данни от банковите сметки на задълженото лице за направени плащания чрез ПОС терминал или след изтегляне на суми от банковите му сметки; разходи за придобиване и ремонт на превозни средства, общо в размер на 9 214,49 лв., съгласно справка, предоставена от СДВР отдел „Пътна полиция“ с писмо изх. №433200-56111 от 29.05.2019 г.; разходи за платени погасителни вноски по договори за кредит, лизинг и др. такива, общо в размер на 11 000,00 евро; разходи за пътувания в чужбина, общо в размер на 3 492,79 лв. съгласно представена справка от СДВР, отдел „Български документи за самоличност“, изпратена с писмо изх. №513000-29593 от 11.06.2019 г., като са съобразени периодът на престой на лицето извън страната и размерът на дневните и квартирни пари за пребиваване в съответната страна съгласно Наредбата за служебните командировки и специализации в чужбина; разходи за плащане на данъци, осигурителни вноски, такси и мита, общо в размер на 68,43 лв., платени по банков път; разходи за застраховки и охрана, платени по банков път, общо в размер на 734,40 лв.; платени такси за банкови операции и поддържане на банкови сметки.

При определяне на размера на останалите разходи ревизиращите са взели предвид извършени плащания от банковите сметки на жалбоподателя за издръжка на дете, плащания към физически лица с основание „захранване на сметка“, нареден превод на 08.10.2014 г. от разплащателна сметка на лицето с IBAN №[банкова сметка], [фирма], за 25 000,00 швейцарски франка, с ледова равностойност 40 303,00 лв. Констатирано е, че сумата е преведена по банкова сметка, открита в Л. с №[банкова сметка], с основание за превода „M. and partner legal services, reference reta T. V.“.

Относно размера на наличните парични средства в брой в началото и края на всеки от ревизираните периоди органите по приходите са взели предвид сумите, декларирани от жалбоподателя. Ревизиращият екип е направил съпоставка на доходите и разходите на лицето за всеки от периодите. В резултат на това е установено превишение на доходите над разходите на жалбоподателя за всички ревизирани периоди, съответно не е констатирано наличие на недостиг, който да подлежи на данъчно облагане.

Приходните органи приели, че тъй като в хода на ревизията задълженото лице

не е дало обяснение и не е представило доказателства за произхода и предназначението на спорните суми, се касае за други облагаеми доходи, недекларирани от ревизирувания субект, поради което на Б. са установени задължения за данък върху дохода, както следва:

1. За данъчен период 2013 г.: Жалбоподателят не е подал годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 50, ал. 1 от ЗДДФЛ. Установено е, че лицето е получило суми общо в размер на 75 975,63 лв., от които: легова равностойност на 30 000,00 евро /58 674,90 лв./ по свидетелски показания на Б. Л. и разписка за платена сума от 29.08.2013 г.; 17 300,73 лв. постъпили суми по банкови сметки на жалбоподателя, преведени от физически лица. Получените суми са квалифицирани като доходи от други източници и приети за данъчна основа за облагане с данък на основание чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ. Установен е размер на дължимия данък 10 %, възлизащ на 7 597,56 лв. и дължими лихви в размер на 4 644,09 лв.

2. За данъчен период 2014 г.: Жалбоподателят е подал ГДД по чл. 50, ал. 1 от ЗДДФЛ, депозирани в ТД на НАП С. с вх. №220210006963 от 30.04.2015 г. Декларирани са доходи от трудови правоотношения общо в размер на 37 769,72 лв., авансово внесен данък в размер на 3 423,96 лв. и дължим данък за донасяне в размер на 10,00 лв. Установено е, че през 2014 г. жалбоподателят е получил суми, за чието предназначение и основание за получаването им не е дал обяснение. Сумите са общо в размер на 104 817,91 лв., от които: 3 810,00 лв., изтеглени от лицето на 16.05.2014 г. и на 23.05.2014 г. от банкова сметка с IBAN [банкова сметка] на [фирма], открита в К. АД; 100 000,00 лв., изтеглени от лицето от банкова сметка с IBAN №[банкова сметка] на [фирма], открита в [фирма]; 1 007,91 лв., получени по сметка на жалбоподателя преводи от физически лица. Получените суми са квалифицирани от ревизиращите като доходи от други източници и приети за данъчна основа за облагане с данък на основание чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ. Установен е размер на дължимия данък 10 %, възлизащ на 10 481,80 лв. и дължими лихви в размер на 5 342,05 лв.

3. За данъчен период 2016 г.: Жалбоподателят не е подал ГДД по чл. 50, ал. 1 от ЗДДФЛ. Установено е, че през 2016 г. жалбоподателят е получил суми, за чието предназначение и основание за получаването им не е дал обяснение. Сумите са общо в размер на 776,75 лв., от които: 601,95 лв., изтеглени от ревизираното лице на 20.01.2016 г. от разплащателна сметка на [фирма] с №22302605, открита в [фирма]; 174,80 лв. получени преводи по сметка на жалбоподателя от физически лица. Получените суми са квалифицирани от ревизиращите като доходи от други източници и приети за данъчна основа за облагане с данък на основание чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ. Установен е размер на дължимия данък 10 %, възлизащ на 77,68 лв. и дължими лихви в размер на 23,80 лв.

В срока по чл.152 ал.1 от ДОПК, РА е обжалван пред Директора на Дирекция "ОДОП" [населено място] при ЦУ на НАП, като с Решение №1149/23.07.2020 г., за Директор на Дирекция "Обжалване и данъчно осигурителна практика" [населено място] при Централно управление на Национална агенция по

приходите потвърдил процесния Ревизионен акт № Р-22220219001564-091-001/07.05.2020 г. и Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт № Р-22220220076970-003-001/12.05.2020 г., издадени от Р. Г. Я.- орган, възложил ревизията и П. Н. Г.- ръководител на ревизията, в оспорената част на установения данък върху годишната данъчна основа по чл.17 от ЗДДФЛ ревизираните данъчни периоди 2013г., 2014г. и 2016 г.

В хода на съдебното производство е приета Съдебно- счетоводна експертиза, от заключението на която е видно, че поради липса на счетоводни данни и документи, не може да се даде отговор „осчетоводена ли е и по какъв начин сумата 3810 лв., изтеглени от банкова с/ка на [фирма] през 2014г., в счетоводството на дружеството и тази сума като актив (сума на каса) на дружеството ли е осчетоводена или е изплатен доход на З. Б.”. Според вещото лице, от Извлеченията от банкови разплащателни сметки на [фирма] в обслужващите го банкови институции, по делото, сумите 100000 лв. и 601,95 лв. са изплатени на каса (в брой) от разплащателна сметка на дружеството на З. Ж. Б. (получател). В основанието (обяснителния текст) в Извлечението относно сумата 100000 лв., е включена и категорията „сделка” и „теглене”, което създава двусмислие за предназначението на паричните средства. Според счетоводните записвания в представените Дневници на с/ки 503 „Разплащателна сметка” и 501 „Каса в левове” на [фирма], се касае за „захранване на каса със средства от банкова сметка”, защото сумите са заведени по с/ка 501 и едната (100000 лв.) е изразходвана, а другата е останала на салдо (в наличност) към края на отчетния период. При съпоставка на данни от Извлечения от банкови сметки и счетоводни записвания от Дневници на счетоводни сметки, които са по делото и приложени към заключението, в случая по- скоро се касае за теглене на средства от банкова сметка за захранване на каса на дружество, отколкото за изплащане на парични средства на физическо лице по сделка. Въпреки това, категоричен извод по въпроса за сумите като актив (сума на каса) на дружеството ли са осчетоводени или са изплатени като доход на З. Б. не може да се даде, поради следните обстоятелства: Експертизата не получи отговор, водено ли е било счетоводство на [фирма] за 2014г. и 2016г. и ако да, от кое дружество за счетоводно обслужване и по кой договор. Така би станало ясно, от чие име чрез д.е.с. И. Н., се представиха заверени оборотни ведомости и дневници на с/ки. Дневниците на с/ки 501 и 503 (2014г.) не са с цялото си движение, както ги изиска експертизата, а се представиха две техни аналитични партиди, които се отнасят само до сумите 100000 лв. и 601,95 лв. и няколкото счетоводни записвания, свързани с тях. При това положение, тези Дневници на с/ки не могат да послужат за сравнителен анализ и установяване на съответствие на аналитична със синтетична счетоводна отчетност. Видно от Обратната ведомост, оборотите по сметките са значително по- големи и остава открит въпроса, дали в тях са включени конкретните обороти от счетоводните записвания в представените аналитични партиди, отнасящи се до изследваните суми. При



отсъствието на ГФО - СБ, ОПР и други отчетни форми на [фирма], както и на Главна книга за 2014г. и 2016г., каквито също не се представиха, експертизата не може да формира общо мнение за това счетоводство, като основа за по-нататъшно изследване на конкретни счетоводни записвания по конкретни кореспондиращи с/ки от него. При Справка в Търговския регистър, Актуално състояние, по Булстат на дружеството, в „Обявени актове” не се установи публикация на ГФО на [фирма] за отчетен период 2014г. Публикуван е ГФО (СБ ОПР) с нулеви данни (стойност 0,00 лв.) и Пояснителна бележка към отчета „Дружеството не осъществява дейност” за отчетен период 2016г. За да не може експертизата да направи категоричен извод по т. 2, освен оскъдните (недостатъчни по обем и обхват) счетоводни данни, се оказва липсата на документи по делото и непредставяне на такива, които биха внесли яснота дали се касае за теглене от банкова сметка за захранване на каса на дружеството, или за изплащане на сума на каса от банкова сметка на физическо лице. Това са Бордера, съобщени в Извлеченията от банкови сметки, РКО и фактури на доставчици, по които са изплащани задължения от постъпления в касата и др. относими документи. Не е ясно и какъв е бил статута на З. Ж. Б. в периода 2014г. и 2016г., когато се явява получател на парични средства на каса от банкова с/ка на [фирма], а именно дали е бил длъжностно лице с право да оперира със средства, или е бил физическо лице.

По делото е приета административната преписка, както и допълнително ангажираните доказателства.

*При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:*

Съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на РА включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му. Изложеното до тук налага да се приеме, че ревизионното производство е образувано и съответно ревизионния доклад и ревизионния акт са издадени от надлежно снабдените с правомощията за това органи по приходите. Както ревизионния доклад, така и ревизионния акт са съставени в предвидената за това форма. Ревизионният акт е валиден административен акт и е издаден от материално компетентен, териториално компетентен и компетентен по степен административен орган, в съответствие и с приетото от Общото събрание на колегиите при Върховния административен съд Тълкувателно решение №5 от 13.12.2016г. по тълкувателно дело №10/2016г. За доказване компетентността на органа, подписал Решение № 1149 от 23.07.2020 г. от името на директора на ДОДОП С., са представени Заповед № 930 от 20.11.2017 г. на изпълнителния директор на НАП за заместване на Н. К. К. от Е. С. П. и Заповед № 5181/06.07.2020 г. на изп.директор на НАП за ползван от Н. К. К. платен годишен отпуск в периода от 20.07.2020 г. до 24.07.2020 г., включително.

Оспореният РА е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120 ДОПК,

включително разпоредителната 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.

Видно от приложените копия на РА и РАПРА същите са подписани с електронен подпис. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл.16, ал.1, т.1 ЗЕДЕП по делото са представени доказателства, че органите по приходите, подписали РА и РАПРА, разполагат с удостоверение за квалифициран електронен подпис. Такива доказателства, в това число и на електронен носител са приобщени и за лицата, издали РД и ЗВР. Още повече, предвид разпоредбата на чл. 25, т. 1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 година относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл. 52 от 01.07.2016 г., както и на чл. 5, т. 2, предл. 2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО на ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 година относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение.

Разгледана по същество жалбата е частично основателна.

Спорният между страните въпрос е относно облагането с данък за 2013 г. 2014 г. и 2016 г.. Разрешаването му на първо място налага да се съобразят разпоредбите на чл.122- 124 от ДОПК, които регламентират особени правила за извършване на данъчни ревизии, т.н. ревизии при особени случаи.

В настоящия случай при определяне на задълженията с ревизионния акт е приложен процесуалният ред по чл. 122 и сл. ДОПК, тъй като са установени обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, т. 2 ДОПК.

Прилагането на реда по чл. 122-124 ДОПК е в зависимост от субективната преценка на органите по приходите, което означава, че те разполагат с оперативна самостоятелност, спазвайки реда по чл. 124 ДОПК, съобразявайки условията на чл. 122, ал. 2 и на чл. 123 от същия кодекс, да се възползват от презумпцията, регламентирана с последната разпоредба. Касае се за възможност да бъде извършено облагане, с оглед изискванията на ЗДДФЛ, след преценка за наличие на обстоятелствата, изброени в ал. 1 на чл. 122 – в случая тези, по смисъла на т. 2. За обезпечаването на възможността за данъчно облагане по аналогия създадените специални процесуални правила целят да бъде преодоляна фактическата невъзможност за обективно (въз основа на писмени доказателства) установяване на данъчни задължения. В тежест на органите по приходите е да установят в хода на ревизията обективното наличие на особен случай, да обосноват този извод и да го подкрепят със съответните доказателства, приемайки, че е оправдано да се премине към установяване на задължения за облагане с данък по специалния ред. Нормата на чл. 122, ал. 1, т. 2 ДОПК изисква наличие на данни за укрити (т.е. – недекларирани) приходи

или доходи, което предполага анализ на имущественото и финансовото състояние на ревизираното лице, резултатите от който да сочат на обоснован извод, че е получило повече от декларираните приходи/доходи.

Безспорно в ревизионното производство по реда на чл. 122 ДОПК е задължително да се даде възможност на ревизираното лице да докаже всички източници на своите средства, включително и тези, които не са декларирани от него. Установяване наличието на допълнителни средства за финансиране, вън от подлежащите на деклариране облагаеми доходи по смисъла на ЗДДФЛ, също е задължение на органа по приходите по смисъла на визираното в чл. 3, ал. 1 ДОПК основно начало за обективност.

Съгласно разпоредбата на чл.122, ал.2 от ДОПК данъчната основа по чл.122, ал. 1 се определя след анализ на обстоятелствата, регламентирани изчерпателно в т.1-16 от ал.1 на чл.122 от ДОПК. При определяне на данъчната основа по особения ред, на чл.122, ал.1 от ДОПК, органът по приходите не е длъжен да анализира и разгледа всички критерии, визирани в нормата на ал.2, с оглед тяхната разностранност. Достатъчно е да направи анализ на онези от тях, които му позволяват да определи данъчната основа по възможно най- обективния и достоверен начин по отношение на конкретния ревизиран субект.

В случая ревизиращите органи са извършили анализ на обстоятелствата по ал.2, които са приели за относими към данъчната основа, и които според тях, биха допринесли за определянето ѝ по възможно най- достоверния и обективен начин по отношение ревизирания субект. Неминуемо при това положение, така определената данъчна основа по реда на чл.122 от ДОПК, ще се различава от обективно осъществения облагателен фактически състав, но това е резултат на неправомерното поведение на задълженото лице, което в случая, не е декларирано доходите. Следва да се отбележи, обаче, че същото разполага с процесуална възможност в хода на производството по обжалване на ревизионният акт да опровергае установените фактически констатации, като ангажира съответните доказателства, че размерът на облагаемата данъчната основа е друг, а не приетия от ревизиращите органи.

Доказателствената тежест се разпределя между данъчния субект- жалбоподател и административния орган-ответник по жалбата, като решаващо е обстоятелството каква правна последица страната претендира като настъпила. Относно факта, обуславящ тази последица, страната носи доказателствената тежест. Съдът намира, че доказателствената тежест не е равнозначна на задължение да се представят доказателства. Въпросът за нея се свежда до последиците от недоказването. В този случай, право и задължение на съда е да обяви за ненастъпила тази правна последица, чийто юридически факт не е доказан. Това разбиране произтича от законно установеното задължение за съда да реши делото по същество, като отмени изцяло или частично ревизионния акт, като го измени в обжалваната част или отхвърли жалбата (чл. 160, ал. 1 от ДОПК), независимо от това, дали в съдебното производство страните са ангажирали някакви доказателства или не. Изпълнението на това

задължение от страна на съда, означава при недоказване, да се приеме, че недоказаното не е осъществено, респективно - не могат да настъпят последиците, които съответната материално правна норма свързва с неговото проявление.

В обсъжданата до тук насока, следва да се съобрази и правилото възведено в чл.124, ал. 2 от ДОПК, съобразно което: "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." Това означава, че на ревизионния акт е нормативно придадена отнапред материална доказателствена сила по отношение на обективизираните в него констатации или тежестта за тяхното оборване е на жалбоподателя.

С оглед направените в хода на ревизионното производство констатации, органите на приходната администрация са приели, че е проявен съставът, предвиден в хипотезата на чл.122, ал.1, т.2 от ДОПК, а именно налице са данни за укрити приходи, като задълженият субект е получил облагаеми приходи, които не са декларирани и за чийто произход и основание за получаване не е дал обяснения.

Преценката за правилното приложение на материалния закон зависи от това доколко жалбоподателят успешно е провел доказване на възраженията си, с оглед законоустановената презумпция по чл. 124, ал. 2 от ДОПК.

Безспорно, З. Б. е местно физическо лице по смисъла на чл.4 ЗДДФЛ и съгласно чл. 6 от с.з. е носител на задължението за данъци за придобити приходи от източници в Република България и в чужбина.

Видовете приходи по ЗДДФЛ са визирани в чл.10, [javascript:z\(3772472,0,241824\)javascript:y1\(\)](#) в зависимост от източника: 1. приходи от трудови правоотношения; 2. приходи от стопанска дейност като едноличен търговец; 3. приходи от друга стопанска дейност; 4. приходи от наем или от друго възмездно предоставяне за ползване на права или имущество; 5. приходи от прехвърляне на права или имущество; 6. приходи от източници по чл. 35, както и приходи, облагаеми с окончателни данъци по този закон. Според чл. 11, ал.1 ЗДДФЛ ако не е предвидено друго в този закон, доходът се смята за придобит на датата на: 1. плащането- при плащане в брой; 2. заверяването на сметката на получателя на дохода или получаването на чека- при безналично плащане; 3. получаването на престацията- за непаричен доход.

Съгласно чл.12, ал.1 ЗДДФЛ Облагаеми по този закон са доходите от всички източници, придобити от данъчно задълженото лице през данъчната година, с изключение на доходите, които са необлагаеми по силата на закон. Според чл.35, т.6 ЗДДФЛ Облагаемият доход е брутната сума на облагаемите приходи, 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.

Всъщност, ЗДДФЛ не съдържа легално определение на понятието "доход", както няма легално определение и на понятието "облагаем доход", като в разпоредбата на чл. 10 от закона са дадени видовете доходи според два различни класификационни критерия – според източника на дохода - ал. 1 от разпоредбата, и според формата на получаването/плащането му - ал. 2 от разпоредбата. По аналогия, от разпоредбите на Счетоводен стандарт 18, определящ дефиницията за "приход на предприятие" в счетоводен аспект и при съобразяване с посочената норма на чл. 10 ЗДДФЛ, следва да се приеме, че доходът е икономическо понятие, което обхваща получени от конкретно физическо лице оценки в пари права, които водят до нарастване на имуществения комплекс на това лице чрез нарастване на активите или намаляване на пасивите му. Разпоредбата на чл. 35, т. 6 ЗДДФЛ, освен наличието на доход, който да се обложи, изисква той да е получен от "други източници". Понятието "източник на доходи" също не е дефинирано изрично в ЗДДФЛ. Това налага извличането му по тълкувателен път при съобразяване с логиката на закона и преследваната от законодателя цел. От една страна, понятието представлява класификационен критерий по чл. 10, въз основа на който са изброени такива доходи, като с препратка е посочено, че по този критерий, доходи са и тези по чл. 35 ЗДДФЛ, а от друга страна, в чл. 8 от закона е посочено за кои източници на тези доходи се счита, че се намират на територията на Република България. В данъчното законодателство и в частност в ЗДДФЛ, отделните източници на доходи не се изброяват изчерпателно (по аргумент от чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ), като нормативно регламентираният принцип е, че подлежат на облагане доходите от всички източници, с изключение на доходите, които са необлагаеми по силата на закона (чл. 12, ал. 1 от ЗДДФЛ). Доходи с неустановен произход не се уреждат в материалния закон, а посочената разпоредба на чл. 35, т. 6 включва разширително тези доходи, чиито източник не е изрично посочен в закона, но не включва и тези с неустановен източник.

Съгласно чл.48, ал.1 ЗДДФЛ Размерът на данъка върху общата годишна данъчна основа се определя, като общата годишна данъчна основа по чл. 17 се умножи по данъчна ставка 10 на сто. А според чл. 17 ЗДДФЛ Общата годишна данъчна основа е сумата от годишните данъчни основи по чл. 25, 30, 32, 34 и 36, намалена с предвидените в този закон данъчни облекчения.

При тази правна рамка, съдът намира следното:

1. Относно спорната сума от 58 674.90 лв. (левовата равностойност на 30 000 евро):

Според приходните органи на 29.08.2013 г. жалбоподателят изтеглил 110 000,00 евро от разплащателна сметка на представляваното от него дружество [фирма], ЕИК[ЕИК] /в несъстоятелност/, открита в К. АД. Позовавайки се на приобщени в досъдебно производство /ДП/ №26/2019 г. доказателства, а именно на показания на св. Б. Л., който твърдял, че получил по електронна поща справка, ведно с разписка за изплатена сума на жалбоподателя в размер

на 30 000,00 евро /несъдържащи се в ревизионната преписка/, както и на приложена в преписката и приета по делото като писмено доказателство Съдебно- почеркова експертиза относно подписа положен в разписката, органите по приходите приели за установено, че З. Б. получил сумата от 30 000 евро, което последният отрича.

Действително, в хода на ДП № 26/2018 г. по описа на СО-СП е назначена Съдебно- почеркова експертиза, обективизирана в Протокол 19/СПЕ-013 от 22.03.2019 г., приобщена към ревизионната преписка и съответно приета към доказателствения материал по делото, но не като експертно заключение, а като писмено доказателство. Според протокола, обект на изследване са били „електро-фотографски копия“ на разписки от 29.08.2013 г. Посочено е в експертизата, че електро-фотографските копия са отпечатани от лицевата страна на лист – формат А-4 посредством принтерно устройство. Експертът по ДП № 26/2018 г. по описа на СО-СП е дал заключение, че изображението на положен подпис в графа „Получил сумата“ в електро-фотографското копие на разписка за платена сума на името на З. Ж. Б. е изображение на подпис, положен в оригинал от същото лице.

Съгласно чл.171, ал.2 АПК, вр. §2 ДР ДОПК по искане на страните съдът може да събира и нови доказателства, допустими по Гражданския процесуален кодекс. Вещи лица, оглед или освидетелстване той може да назначава и служебно. Съвкупната преценка на събраните по делото доказателства не потвърждава изводите на приходните органи за реално получена на 29.08.2013 г. от ревизираното лице сума в размер на 30 000 евро. На първо място, не е наличен оригинал на документа, нито в ревизионната преписка, нито в материалите на ДП, още повече предвид постъпилите по делото отговори от Специализираната прокуратура. Размяната на електронни писма между трети лица компрометира създаването на документ с автор З. Б.. Приетата по делото почеркова експертиза дори да доказва, че подписа е на З. Б., не доказва че изследвания документ е бил автентичен. Дори да се приеме наличие на електро- фотографско копие, приложено по ДП, доколкото е налично експертно заключение, това не променя факта, че то дори не е ксерокопие на оригинален документ. Всъщност за наличие на такъв оригинален документ липсват каквито и да е обективни находки в доказателствения материал, включително и данни посочени в други доказателствени източници. Това сериозно разколебава тезата на приходните органи, която се крепи именно на посочената Съдебно-почерковата експертиза досежно. Т.е. по никакъв начин не може да се установи, както наличието на оригинален документ, така и че подписа на лицето е положен именно върху такъв документ, пресъздаден като електро-фотографското копие. В заключението е дължим извод за липса на категорични и несъмнени доказателства, че на 29.08.2013 г. З. Б. е получил сума в размер на 58 674.90 лв. като легова равностойност на 30 000 евро, като следва да се има предвид, че не се нуждае от доказване от страна на жалбоподателя отрицателния факт, че не е получил тази сума. В тази насока следва да се

посочи, че действието на чл.124, ал.2 ДОПК, който урежда доказателствената тежест в производствата по ревизии при особени случаи в тежест на ревизираното лице не следва да се абсолютизира в смисъл, че да доведе до дерогиране на основни правила на данъчния процес. Фактическите констатации са онази част от акта, която категоризира, описва, систематизира и анализира установените от органи по приходите факти и обстоятелства. Тези факти и обстоятелства следва да се подкрепят от събраните в хода на административното и съдебното производства доказателства, което в случая не е налице. Предвид това РА в тази част се явява незаконосъобразен.

2. Относно спорната сума от 3 810,00 лв., изтеглени от банкова сметка на [фирма], ЕИК[ЕИК], открита в К. АД, в което дружество лицето е съдружник. Сумите са изтеглени на 16.05.2014 г. – 1 550,00 лв. и на 23.05.2014 г.– 2 260,00 лв.:

Според приходните органи, при извършена насрещна проверка дружеството не е открито и при връчено искане за представяне на документи по реда на чл. 32 от ДОПК, такива не са представени. По данни от представените банкови извлечения за движението по банкова сметка на [фирма], открита в К. АД е констатирано, че сметката е депозитна и че от нея са изплатени двукратно в брой на жалбоподателя посочените по-горе суми. Ревизиращите приели, че се касае за друг облагаем доход, получен, но недеklarиран от задълженото лице /чл.35, ал.6 ЗДДФЛ/.

Съдът кредитира приетата по делото съдебно- счетоводна експертиза (ССЕ) като компетентно изготвена, при използване на специални знания и съответстваща на писмените доказателства по делото. Вещото лице е анализирано счетоводно, намиращите се по делото писмени доказателства, а именно Писмо на „Корпоративна търговска банка” (К.) АД в несъстоятелност, Централно управление, изх. № 2503/002019г., до ТД на НАП С., вх. № 59-00-376#15/22.08.2019 г., с което се представя Извличение за периода от датата на откриване- 23.05.2013г. до 28.02.2019г. по сметка с IBAN BG62 KORP 9220 1049 0546 01 с титуляр [фирма]. На стр. 8 в Извлечението от сметката са отразени две плащания, идентифицирани с данни, както следва: Дата на осчетоводяване 16.05.2014г., Вальор 16.05.2014г., Бордеро № 995626, Основание Изплатени на каса- сделка, получател З. Ж. Б., ЕГН, ЛК, Д-т (изходящо плащане в намаление на наличността по сметката), Сума 1550 лв., С. преди плащането 1652, 64 лв., С. след плащането 102,64 лв., Статус Осчетоводена (3/724); Дата на осчетоводяване 23.05.2014г., Вальор 23.05.2014г., Бордеро № 840535, Основание Изплатени на каса- сделка, получател З. Ж. Б., ЕГН, ЛК, Д-т (изходящо плащане в намаление на наличността по сметката), Сума 2260 лв. С. преди плащането 2324, 33 лв., С. след плащането 64,33 лв., Статус Осчетоводена (3/724). Общ сбор на двете плащания 3810 (1550 + 2260) лв. Несъмнено, [фирма] не е открито на посочения адрес по делото, както и не е известен актуален адрес на неговото счетоводство. В преписката по делото не се намират ГФО, Оборотна ведомост,

Главна книга, Извлечения от счетоводни регистри (кореспондиращи сметки) и други счетоводни данни и документи на [фирма]. При Справка в Търговския регистър, Актуално състояние, по Булстат на дружеството, в „Обявени актове”, не се установи публикация на ГФО на [фирма] за отчетен период 2014г. Поради липса на счетоводни данни и документи, не може да се даде отговор „осчетоводена ли е и по какъв начин сумата 3810 лв., изтеглени от банкова с/ка на [фирма] през 2014г., в счетоводството на дружеството и тази сума като актив (сума на каса) на дружеството ли е осчетоводена или е изплатен доход на З. Б.”.

В този случай, се установява по безспорен начин от доказателствата по делото, че Б. е получил на посочените по-горе дати конкретните суми от [фирма].

Както бе посочено по-горе, съгласно чл. 10, ал. 1, т. 6 ЗДДФЛ един от видовете доходи, попадащи в обхвата на ЗДДФЛ, са доходи от източници по чл. 35. Облагаемите доходи от т. н. "други източници" са дефинирани в чл. 35 ЗДДФЛ, като според т. 6 от с.з. облагаемият доход е брутната 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 ЗКПО.

Противно на разбирането на жалбоподателя, както в хода на ревизията, така и в рамките на съдебното производство неустановени са основанията, въз основа на които тези доходи са придобити от ревизирания, с оглед на което законосъобразно приходните органи са приели, че те се явяват доход от друг източник по смисъла на чл. 35, т. 6 ЗДДФЛ, който следва да бъде обложен с данък по чл. 48, ал. 1 ЗДДФЛ.

Следва да се посочи, че в тежест на ревизирания е да установи положителните факти, от които той извлича благоприятни за себе си правни последици, още повече предвид презумпцията, заложена в чл.124, ал.2 ДОПК, която в случая не е оборена от страна на жалбоподателя.

Несподелими са доводите на жалбоподателя, че изтеглените суми са използвани за търговската дейност на дружеството, както и че липсват доказателства за правоотношение между жалбоподателя и дружеството, доколкото е се установи, че същият е бил съдружник в ТД. При липсата на ангажирани доказателства в негова подкрепа правилно административният орган е приел неустановеният факт за неосъществен.

Като е приел, че недеklarирани и получени суми представляват такива с неустановен произход и следва да се квалифицират като облагаем доход по чл. 35, т. 6 ЗДДФЛ, върху който се дължи данък по чл. 48, ал. 1 ЗДДФЛ в установените от органите по приходите размери, приходните органи са формирали правилни изводи, поради което в тази му част РА е законосъобразен.

3. Относно спорната сума от 100 601,95 лв., изтеглени от банкови сметки на [фирма], открити в [фирма] и в [фирма], от които 100 000,00 лв., изтеглени на 13.12.2014 г. и 601,95 лв., изтеглени на 20.01.2016 г., от З. Б.:



Според приходните органи при извършена насрещна проверка /Протокол №П-22220219069580-141-001 от 19.12.2019 г./ е представена само аналитична оборотна ведомост за периодите октомври – декември 2018 г. Данни досежно наличието на открити от [фирма] банкови сметки ревизиращите са получили от информационната система на НАП. За установяване движението на средства по банквите сметки са приобщени документи, събрани при извършена ревизия на [фирма], приключила с Ревизионен акт №22220219001563-091-001 от 26.03.2020 г., приобщени с Протокол №1589403 от 26.09.2019 г. При тези данни, ревизиращите приели, че се касае за друг облагаем доход, недеклариран от жалбоподателя.

З. Б. през посочените периоди е бил представляващ ВИТРО ИНВЕСТ“ АД и член на Съвета на директорите /справка в ТР/.

Според кредитираното от съдебния състав експертно заключение, в преписката по делото се съдържа Писмо на Т. (Ти Би Ай Б. ЕАД) изх. № 0204/144630 от 10.07.2019г., до ТД на НАП С., вх. № 53-00-1013#3/16.07.2019г., с което се представя заверено копие на Извлечение от банкова сметка разплащателна BGN с IBAN BG19 TBIВ 9310 1015 0822 01, титуляр [фирма] в несъстоятелност, за периода от откриването 08.12.2014г. до 31.12.2018г. На стр. 1 в Извлечението е отразено плащане, идентифицирано с данни, както следва: Дата на осчетоводяване 13.12.2014г., Вальор 13.12.2014г., Бордеро № 4335264, Основание Изплатени на каса- сделка ТБИ Офис - SME HEAD O., Получател З. Ж. Б., ЕГН, ЛК, осн. Теглене, доп-е, Д-т (изходящо плащане в намаление на наличността по сметката), Сума 100000 лв., С. преди плащането 347900 лв., С. след плащането 247900 лв., Статус Осчетоводена (2/437 по делото). В представения Дневник на с/ка 503 „Разплащателна сметка в левове” за период 01.01.2014г. до 31.12.2014г. Аналитична партида „Банка 2 ТБИ IBAN [банкова сметка] 2201”, за период от 01.01.2014г. до 31.12.2014г. на [фирма], е видимо счетоводно записване (БИ/13.12.2014г., Оп. 36/31.12.2014г.) по кредита на с/ка 503 „Разплащателна сметка в левове” (2 „ТБИ”; [банкова сметка] 2201) срещу дебитиране на с/ка 501 „Каса в левове” (1 „С.”) със сума 100 000 лв. Респективно, в представения Дневник на с/ка 501 „Каса в левове” за период от 01.01.2014г. до 31.12.2014г., Аналитична партида „Каса 1 С.” на [фирма], е видимо счетоводно записване (БИ/13. 12.2014г., Оп. 36/31.12.2014г.) по дебита на с/ка 501 „Каса в левове” (1 „С.”) срещу кредитиране на с/ка 503 „Разплащателна сметка в левове” (2 „ТБИ”; [банкова сметка] 2201) със сума 100000 лв. И в двата Дневника на кореспондиращите помежду си счетоводни с/ки 503 и 501, записването е с обяснителен текст „Теглене на каса”. Също от Дневника на с/ка 501 „Каса в левове” за период от 01. 01.2014г. до 31.12.2014г., Аналитична партида „Каса 1 С.” на [фирма], се виждат счетоводно записване (РКО/18.12.2014г., Оп. 42/31.12.2014г.) по дебита на с/ка 425 „Задължения за съучастия” (1) срещу кредитиране на с/ка 501 „Каса в левове” (1 „С.”) 49325 лв. с обяснителен текст „Изплащане на задължение към Д. Т.”, както и още няколко счетоводни записвания (РКО/18 и 19.12.2014г., Оп. 43 до

58/31.12.2014г.) по дебита на с/ка 401 „Доставчици” (401/1) срещу кредитиране на с/ка 501 „Каса в левове” (1 „С.”) със суми, общо в размер на 50675 лв. и обяснителен текст „Плащане (погасяване) на задължения” (към доставчици). Посочените номера и дати на документи в дневника на сметката вероятно са взети от фактури на доставчиците /в общ размер на 100 000лв./. В Дневника, с/ка 501 „Каса в левове” за период от 01.01.2014г. до 31.12.2014г., Аналитична партида „Каса 1 С.” [фирма], е с начално дебитно салдо 0 лв., дебитен оборот 100000 лв., кредитен оборот 100000 лв., крайно дебитно салдо 0 лв., което означава, че сумата 100000 лв. с произход „Теглене на каса” е напълно изразходвана за „Плащане (погасяване) на задължения” за съучастия и към доставчици.

Според вещото лице, разгледано отделно, Извлечението от банкова сметка разплащателна BGN с IBAN BG19 TBIV 9310 1015 0822 01, титуляр [фирма] в несъстоятелност за периода от 08.12.2014г. до 31.12.2018 г., с данните за: Дата на осчетоводяване 13.12.2014г., Вальор 13.12.2014г., Бордеро № 4335264, Основание Изплатени на каса - сделка ТБИ Офис - SME HEAD O., Получател З. Ж. Б., ЕГН, ЛК, осн. Теглене, доп-е, Д-т, Сума 100000 лв., се възприема двусмислено като плащане на каса по сделка от банкова с/ка на [фирма], получател З. Ж. Б., и като теглене на пари. А данните от Дневника на с/ка 503 „Разплащателна сметка в левове”, Аналитична партида „Банка 2 ТБИ IBAN BG19 TBIV9310101508 2201” и Дневника на с/ка 501 „Каса в левове”, Аналитична партида „Каса 1 С.” за период от 01.01.2014г. до 31.12.2014г. на [фирма], в т.ч. дата, сума, банкова сметка и счетоводно записване относно сумата 100000 лв. се възприема като теглене на средства от банкова сметка за хранване на каса на дружеството, чрез З. Ж. Б., който при такъв случай, би следвало да е бил тогава в качеството на длъжностно лице. Счетоводните записвания за изразходване на средства за разплащане на задължения в Дневника на с/ка 501 „Каса в левове”, Аналитична партида „Каса 1 С.” за период 01.01.2014г. до 31.12.2014г. на [фирма] и обстоятелството, че в Извлечението от банкова сметка разплащателна BGN с IBAN BG19 TBIV 9310 1015 0822 01, титуляр [фирма] в несъстоятелност за периода от 08.12.2014г. до 31. 12.2018 г., не е видимо друго плащане с Основание Изплатени на каса-сделка ТБИ Офис - SME HEAD O., Получател З. Ж. Б., ЕГН, ЛК, осн. Теглене, доп-е, което да е идентично по вид и размер с плащането на 100000 лв. на дата 13.12.2014г., то в този смисъл счетоводните записвания би следвало да се отнасят за него и информацията е, че се касае за едно плащане 100000 лв. на 13.12.2014г. От значение е не само думата „сделка”, но и думата „теглене” в Извлечението.

Сравнението на данни от Извлечението от банкова сметка разплащателна BGN с IBAN BG19 TBIV 9310 1015 0822 01, титуляр [фирма] в несъстоятелност, за период от 08.12.2014г. до 31.12. 2018 г., относно сумата 100000 лв. а именно: Дата на осчетоводяване 13.12. 2014г., Вальор 13.12.2014г., Бордеро № 4335264, Основание Изплатени на каса - сделка ТБИ Офис - SME HEAD O., Получател З.

Ж. Б., ЕГН, ЛК, осн. Теглене, доп-е, Д-т, Сума 100000 лв., по делото, с данни от представените Дневник на с/ка 503 „Разплащателна сметка в левове” за период 01.01.2014г. до 31.12.2014г. Аналитична партида „Банка 2 ТБИ IBAN BG19TBIW931 0101508 2201” и Дневник на с/ка 501 „Каса в левове”, Аналитична партида „Каса 1 С.” за период от 01.01.2014г. до 31.12.2014г. на [фирма], в които е видимо счетоводно записване (БИ/13.12.2014 г., Оп. 36/31.12.2014г.) по кредита на с/ка 503 „Разплащателна сметка в левове” (2 „ТБИ”; BG 19TBIW93101015082201) срещу дебитиране на с/ка 501 „Каса в левове” (1 „С.”) със сума 100000 лв., показва съвместимост в № на банковата с/ка, датата на изтегляне на сумата и в нейния размер. С различна формулировка е основанието (обяснителния текст) за плащането в Извлечението от с/ката спрямо това в Дневника на счетоводната с/ка 503.

На следващо място, вещото лице е анализирано счетоводно и Писмо на Банка [фирма], ЦУ, изх. № 14-ИСК-08494/1 от 02.08.2019г., до ТД на НАП С., вх. № 53-00-1013#5/07.08.2019г. с което се представя Извличение от банкова разплащателна BGN сметка с IBAN BG44 STS A 930000 223 02605, титуляр [фирма], открита на 12.12.2014г. и закрыта на 20.01. 2016г. (за целия период). В Извлечението е отразено последно плащане преди закриването на сметката, идентифицирано с данни, както следва: Вальор 20.01.2016г., 001, 20012026 3027 000706 000005, Описание на операцията: З. Ж. Б.- броено и закриване, [ЕГН]/645220242, Д-т (изходящо плащане, с което се изразходва напълно останалата наличност по с/ката), Сума 601,95 лв., С. преди плащането 601,95 лв., С. след плащането 0,00 лв. (2/419 по делото). В представения Дневник на с/ка 503 „Разплащателна сметка в левове” за период 01.01.2016г. до 31.12.2016г. Аналитична партида „Банка 3 ДСК IBAN BG44 STSA 930000 223 02605” за период от 01.01.2016 г. до 31.12.2016г. на [фирма], е видимо счетоводно записване (МО/31.12.2014г., Оп. 1/31.12.2016г.) по кредита на с/ка 503 „Разплащателна сметка в левове” (3 „ДСК”; BG44 STSA 930000 223 026 05) с/у дебитиране на с/ка 501 „Каса в левове” (1 „С.”) със сума 601,95 лв. Дневник на с/ка 501 „Каса в левове” за период от 01.01.2016г. до 31.12.2016г., Аналитична партида „Каса 1 С.” на [фирма], не е представен, но видно от Оборотна ведомост за синтетични сметки сумарно за период от 01.01.2016г. до 31.12.2016г. (без нулеви сметки), с/ка 501 „Каса в левове” е с начално дебитно салдо 0 лв., дебитен оборот (постъпления) 601,95 лв., кредитен оборот (плащания) 0 лв., крайно дебитно салдо 601,95 лв., което означава, че въпросната сума от 601.95 лв. е намерила отражение и е останала на салдо (в наличност) по дебита на сметка с/ка 501 „Каса в левове” (1 „С.”), към 31.12.2016г. При сравнението на данни от Извлечението от разплащателната сметка с IBAN BG44 STSA 930000 223 02605, титуляр [фирма] с данни от Дневника на с/ка 503 „Разплащателна сметка в левове”, Аналитична партида „Банка 3 ДСК IBAN BG44STSA930000 2230 2605” за период от 01.01.2016г. до 31.12.2016г. на [фирма], е видимо сходство между тях. В Извлечението, операцията е описана като броено на парични средства на З. Ж. Б., в размер на

601.95 лв., а по данни от Дневника на с/ка 503 и Оборотната ведомост, такава сума има на салдо по с/ка 501 „Каса в левове”, към 31.12.2016г.

При тези данни, експертното заключение е, че видно от Извлеченията от банкови разплащателни сметки на [фирма] в обслужващите го банкови институции, по делото, сумите 100000 лв. и 601,95 лв. са изплатени на каса (в брой) от разплащателна сметка на дружеството на З. Ж. Б. (получател). В основанието (обяснителния текст) в Извлечението относно сумата 100000 лв., е включена и категорията „сделка” и „теглене”, което създава двусмислие за предназначението на паричните средства. Според счетоводните записвания в представените Дневници на с/ки 503 „Разплащателна сметка” и 501 „Каса в левове” на [фирма], се касае за „захранване на каса със средства от банкова сметка”, защото сумите са заведени по с/ка 501 и едната (100000 лв.) е изразходвана, а другата е останала на салдо (в наличност) към края на отчетния период. При съпоставка на данни от Извлечения от банкови сметки и счетоводни записвания от Дневници на счетоводни сметки, които са по делото и приложени към заключението, в случая по-скоро се касае за теглене на средства от банкова сметка за захранване на каса на дружество, отколкото за изплащане на парични средства на физическо лице по сделка. Въпреки това, категоричен извод по въпроса за сумите като актив (сума на каса) на дружеството ли са осчетоводени или са изплатени като доход на З. Б. не може да се даде, поради следните обстоятелства: Експертизата не получи отговор, водено ли е било счетоводство на [фирма] за 2014г. и 2016г. и ако да, от кое дружество за счетоводно обслужване и по кой договор. Така би станало ясно, от чие име чрез д.е.с. И. Н., се представиха заверени оборотни ведомости и дневници на с/ки. Дневниците на с/ки 501 и 503 (2014г.) не са с цялото си движение, както ги изиска експертизата, а се представиха две техни аналитични партиди, които се отнасят само до сумите 100000 лв. и 601,95 лв. и няколкото счетоводни записвания, свързани с тях. При това положение, тези Дневници на с/ки не могат да послужат за сравнителен анализ и установяване на съответствие на аналитична със синтетична счетоводна отчетност. Видно от Оборотната ведомост, оборотите по сметките са значително по-големи и остава открит въпроса, дали в тях са включени конкретните обороти от счетоводните записвания в представените аналитични партиди, отнасящи се до изследваните суми. При отсъствието на ГФО - СБ, ОПР и други отчетни форми на [фирма], както и на Главна книга за 2014г. и 2016г., каквито също не са представени, експертизата не може да формира общо мнение за това счетоводство, като основа за по-нататъшно изследване на конкретни счетоводни записвания по конкретни кореспондиращи с/ки от него. При Справка в Търговския регистър, Актуално състояние, по Булстат на дружеството, в „Обявени актове” не се установи публикация на ГФО на [фирма] за отчетен период 2014г. Публикуван е ГФО (СБ ОПР) с нулеви данни (стойност 0,00 лв.) и Пояснителна бележка към отчета „Дружеството не осъществява дейност” за отчетен период 2016г. За да не може експертизата да

направи категоричен извод по т. 2, освен оскъдните (недостатъчни по обем и обхват) счетоводни данни, се оказа липсата на документи по делото и непредставяне на такива, които биха внесли яснота дали се касае за теглене от банкова сметка за хранване на каса на дружеството, или за изплащане на сума на каса от банкова сметка на физическо лице. Това са Бордера, съобщени в Извлеченията от банкови сметки, РКО и фактури на доставчици, по които са изплащани задължения от постъпления в касата и др. относими документи.

Предвид събраните по делото доказателства и заключението на ССЧЕ, включително и пояснението на вещото лице в съдебно заседание от 23.06.2021 г., съдът намира, че решаващо значение за необосноваността на изводите на приходните органи има фактът, че според счетоводните записвания в представените Дневници на с/ки 503 „Разплащателна сметка” и 501 „Каса в левове” на [фирма], се касае за „хранване на каса със средства от банкова сметка”, защото сумите са заведени по с/ка 501 и едната (100000 лв.) е изразходвана, а другата е останала на салдо (в наличност) към края на отчетния период, което оборва законовата презумпция, доколкото в случая следва да се приеме, че по- скоро се касае за теглене на средства от банкова сметка за хранване на каса на дружество, отколкото за изплащане на парични средства на физическо лице по сделка. Изложеното води до извод, че РА в тази част е незаконосъобразен.

4. Относно спорната сума в общ размер на 18 483,44 лв., както следва: 17 300,73 лв. за 2013 г., 1 007,91 лв. за 2014 г., 174,80 лв. за 2016 г., приети от ревизиращия екип като подлежащ на облагане, но недеklarиран доход на лицето.

Наличието на такива плащания е установено въз основа на представени от самото лице банкови извлечения. Видно от банковите извлечения, като основание за плащанията във всички случаи е посочено: сделка, хранване на сметка. Въз основа на вписаните в банковите извлечения основания за направените преводи следва изводът, че се касае за плащания като насрещна престация. След като не се твърди, нито се представят документи, оборващи изводите на приходните органи, както и такива посредством които да се установи, че се касае за неподлежащи на облагане доходи /посочени в чл.13 ЗДДФЛ/, законосъобразно е прието, че същите попадат под разпоредбата на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ. Предвид това РА в тази част се явява законосъобразен.

С оглед гореизложеното, жалбата на З. Б. се явява частично основателна, като РА следва да се отмени, в частта на определения данък върху доходите на физическите лица в размер на 15 927.69 лева, заедно с начислените лихви 8 702.14 лв., а в останалата част жалбата следва да се отхвърли като неоснователна, в която с РА са установени задължения над декларираните върху годишната данъчна основа по чл.17 от ЗДДФЛ за данъчни периоди 2013г., 2014г. и 2016 г. общо в размер на 2 229.34 лева, ведно с начислените лихви в размер на 1307.80 лева.

Жалбоподателят не претендира разности. На основание чл. 161, ал. 1 ДОПК

заявеното от процесуалния представител на ответника искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателно. С оглед отхвърлената част от жалбата и съгласно чл. 8, ал. 1, т. 2 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати в полза на бюджета на ответника сумата от 477.60 лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

*Мотивиран от горното, Административен съд София- град, III отделение, 73-ти състав,*

## Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалба на З. Ж. Б. Ревизионен акт № Р-22220219001564-091-001/07.05.2020 г. и Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт № Р-22220220076970-003-001/12.05.2020 г., издадени от Р. Г. Я.- орган, възложил ревизията и П. Н. Г.- ръководител на ревизията, потвърдени с Решение №1149/23.07.2020 г. на Директор на дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, в частта на установени задължения за данък върху годишната основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2013г., 2014 г. и 2016 г. в общ размер на 15 927.69 лева, заедно с начислените лихви в общ размер на 8 702.14 лв.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на З. Ж. Б. срещу Ревизионен акт № Р-22220219001564-091-001/07.05.2020 г. и Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт № Р-22220220076970-003-001/12.05.2020 г., издадени от Р. Г. Я.- орган, възложил ревизията и П. Н. Г.- ръководител на ревизията, потвърдени с Решение №1149/23.07.2020 г. на Директор на дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, в частта на установени задължения за данък върху годишната основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2013г., 2014 г. и 2016 г. в размер на 2 229.34 лева, заедно с начислените лихви в размер на 1307.80 лв.

ОСЪЖДА З. Ж. Б., да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” – С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 477.60 лева.

Решението може да бъде обжалвано в 14-дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред Върховния административен съд.

СЪДИЯ: