

РЕШЕНИЕ

№ 5378

гр. София, 05.08.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав, в публично заседание на 09.07.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Цонка Вретенарова и при участието на прокурора Близнакова, като разгледа дело номер **9187** по описа за **2011** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и следващите от Данъчно-осигурителен и процесуален кодекс /ДОПК/.

Делото е образувано по жалба на И. Н. Д., ЕГН [ЕГН], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 1, ап. 3, срещу Ревизионен акт /РА/ №[ЕИК]/08.03.2011 г., издаден от Роза Т. З., на длъжност инспектор по приходите при ТД на НАП С..

С РА са определени за довносяне задължения по чл. 35 от Закона за облагане на доходите на физическите лица (ЗОДФЛ) – отменен от 01.01.2003 г. до 31.12.2006г. и по чл. 48 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за 2007 г. и 2008 г. общо в размер на 10841,88 лв. за ревизираните периоди по реда на чл. 122 от ДОПК и са начислени лихви за забава в размер на 4 288,11 лв. към датата на издаването на акта.

В жалбата и в писмена защита се излагат оплаквания, че не е налице основание за определяне на данъчната основа по реда на чл. 122 от ДОПК, тъй като не било налице несъответствие на доходите с имущественото му и финансово състояние, необосновано не били взети предвид представени писмени доказателства за доходи от продадени череши, за заеми от физически лица, в това число и парични средства по запис на заповед, неправилно било определено началното салдо, за ревизирания период. Иска от съда да приеме, че не са налице основания за прилагане на особените правила за ревизии и наличие на обстоятелство по чл.122,ал.1,т. 1-т.7 ДОПК и оборена презумпцията за вярност на фактическите констатации в РА.

В ход по същество и в подробни писмени бележки поддържа наведените доводи в

жалбата за незаконосъобразност на оспорения акт, следвало да се кредитира от съда изцяло съдебно-счетоводната експертиза, в това число за получените суми по изкупвателни бележки от [фирма], които не били внесени в касата на [фирма] и са останали във владение на жалбоподателя за покриване на неговите разходи. Не било доказано, че през ревизираните периоди е извършвал разходи, за които следвало да доказва наличието на приходи за покриването им, нямало безспорни доказателства за извършването на разходи през 2007г. за закупуването на лек автомобил БМВ в размер на 54 958,84лв. по фактура 355/23.03.2007г., тъй като във фактурата нямало отразен начин на плащане и нямало приложен платежен документ. От свидетелските показания на П. П. се установявало, че цената е платена на части и то не само през 2007г. Счита за недоказано фактическото основание да бъде включена цялата цена на автомобила за този ревизиран период в паричния поток, не били искани обяснения от жалбоподателя към кой момент е платил цената.

Иска се съдът да постанови отмяната на РА и присъди направените по делото разноски.

Ответникът - директор на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” при Централно управление на Националната агенция за приходите чрез процесуален представител оспорва жалбата, като счита, че не са оборени констатациите на РА, иска се съдът да постанови отхвърлянето ѝ и присъди юрисконсулско възнаграждение.

ПРОКУРОРЪТ е дал заключение за неоснователност на жалбата.

По делото са приети доказателствата по административната преписка и е изслушано основно и допълнително заключение на вещо лице по съдебно-счетоводна експертиза – относно паричния поток, доходите на заемодателите и възможността да формират парични средства, които да предоставят в заем.

Съдът като взе предвид приетите по делото доказателства, възраженията на страните, относимите правни норми и след цялостна служебна проверка на оспорения акт по реда на чл.60,ал.2 ДОПК, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

По фактите се установи следното:

Ревизионното производство по издаването на обжалвания акт е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № № 900540/23.12.2009 г., връчена на 28.12.2009г., изменена със ЗВР № 100789/04.02.2010 г., връчена на 16.02.2010г. и ЗВР № 1002649/29.03.2010 г., връчена на 15.04.2012г., издадени от Д. В. Я., на длъжност Началник сектор „Проверки и ревизии”, Възложилият ревизията орган е издал и Заповед за определяне на компетентен орган по издаване на РА – Заповед № 1002649/15.05.2010г. За компетентността съдът съобрази Заповед № РД – 01-6 / 04.01.2010г. на директора на ТД на НАП С., съгласно която на същата са възложени функциите на компетентен орган да издава заповеди за възлагане на ревизии по чл.112,ал.2,т.1 ДОПК. Компетентността на посочените органи не е оспорва по делото.

Със ЗВР е възложено на Роза З. (по първата заповед вместо нея на Б. Р.) и Д. Д. – органи по приходите при ТД на НАП С., да извършат ревизия на И. Н. С. за определяне на задълженията му по чл. 35 от Закона за облагане на доходите на физическите лица (ЗОДФЛ) – отменен от 01.01.2003 г. до 31.12.2006г. и по чл. 48 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за 2007 г. и 2008 г. Ревизията е възложена със срок до три месеца от връчването на първата ЗВР – до 28.03.2010г., който срок е удължен с третата заповед с един месец до 28.04.2013г. съгласно изрично искане за това.

За резултатите от ревизията е издаден РД № 1002649/12.05.2010 г. от органите по приходите, на които е възложено извършването на ревизията и подписан от същите, връчен на 19.01.2011г., срещу който е подадено възражение от 22.01.2011г., към което са представени писмени доказателства, обсъдени в мотивите на РА.

Процесният РА №[ЕИК]/08.03.2011г. е издаден от определения със заповедта за компетентен орган по приходите – Роза З., заемаща длъжност инспектор по приходите, връчен на жалбоподателя на 14.01.2011г.

Съгласно уведомление на основание чл.124, ал.1 ДОПК, вВ хода на ревизията е констатиран недостиг на парични средства /превишение на разходите над приходите/ въз основа на изготвен паричен поток за движението на паричните средства за всяка от годините на ревизирания период, от който се установило, че за домакинството на жалбоподателя е налице недостиг на паричните постъпления спрямо извършваните от него разходи общо в размер на 140 734,00 лв.: за 2003 год. недостиг в размер на 5 515,36 лв.; за 2004 г.- 9 079,83лв.; за 2005 г.- 11 447,24 лв.; за 2006 г. - 18 733,93 лв.; за 2007 г. - 63 462,02 лв. и за 2008 г. - 32 495,62 лв.

Тези изводи са основани на събрани в хода на ревизията доказателства, представени по искане на органите по приходите от жалбоподателя, съпругата му и трети лица – за собственост върху недвижимо имущество и автомобили, получени заеми и предоставени такива, доходи от търговска дейност и други правоотношения, взето е предвид и членовете на семейството на жалбоподателя, включващо него и съпругата му – В. З. Д. и двете му деца в зависимост от навършването на пълнолетие - съобразено през всеки от ревизираните периоди, също е съобразено придобитото имущество при условията на съпругеска имуществена общност и заеми.

В уведомлението изрично е посочено, че не се признава начално салдо на 01.01.2003г. в размер на 52 000 лв., която сума по информация от жалбоподателя представлявала безвъзмездно предоставени парични средства без документ от А. З. Т., не са признати приходи от продажба на два леки автомобила за които не е представил документи и информация за продажбата им, за купувачите или други доказателства за продажбата. Направен е извод, че доходите на домакинството се формират основно от трудовите възнаграждения на съпругата на жалбоподателя, които са около минималната работна заплата. Жалбоподателят нямал получени доходи от трудови или други правоотношения и търговска дейност – в качеството му на регистриран търговец с фирма [фирма].

Относно разходите през ревизираните периоди съгласно мотивите на уведомлението е констатирано, че са закупвани три леки автомобила : на 27.02.2006 год. лек автомобил „Ауди А4" за 5 600.00 лв.; на 29.03.2006 год. лек автомобил „БМВ 520И" за 4 000.00 лв.; на 23,03.2007 год. лек автомобил „БМВ 530Д" за 28 100.01 евро.

Също съгласно уведомлението, по отпуснат на 17.10.2007 год. ипотечен кредит от

търговска банка на съпругата на жалбоподателя за 20 000 евро за покупка на земеделски имот, какъвто не е придобит е прието за установено, че част от тази сума 30 000 лв. е предоставена като заем на 18.10.2007 год. на И. Б. С., който до 31.12.2008 год. не е върнал сумата. Съпругата на жалбоподателя е направила вноски за предсрочно погасяване на кредита: 10 100 евро, внесени на 19.06.2008 год. и 5 000 евро внесени на 15.10.2008 год.

По тези съображения в мотивите на уведомлението е направен извод, че е налице основанието по чл. 122, ал.1, т.7 ДОПК – получените доходи не съответстват на имущественото и финансово състояние за ревизирания период. Жалбоподателят изрично е уведомен, че основата за облагане по чл. 35 от ЗОДФЛ(отм.) и чл. 48 от ЗДДФЛ за съответните ревизирани периоди ще бъде определена по реда на чл.122 ДОПК, определен е 14-дневен срок за представяне на доказателства и за вземане на становище. Уведомлението е връчено на жалбоподателя на 16.02.2010г.

Заедно с уведомлението по чл. 124, ал. 1 от ДОПК е връчено ИПДПОЗЛ № Д.-221 от 15.02.2010 г. за представяне на декларации по чл. 124, ал. 3 от ДОПК за имуществото, вида и размера на направените разходи, както и всички източници на доходи, приходи и др. Жалбоподателят е представил декларациите по посочената разпоредба, декларация за наличните към 01.01.2003 г. парични средства - в размер на 52 000,00 лв., предоставени безвъзмездно от А. Т.; запис на заповед от 30.06.2002 год., с която жалбоподателят като издател се е задължил да плати на А. Т. или по негова заповед сумата от 60 000.00 лв., с падеж 30.06.2022 г.; представен е и запис на заповед с рег.№1343/25.02.2008 г., заведена в общия регистър на нотариус Д. С., с която жалбоподателят като неин издател се е задължил да плати на Т. А. И. или на негова заповед сумата от 10 000 евро или левовата равностойност - 19 558.30 лв., с падеж 25.03.2008 г. в кантората на нотариуса. Представени са и покупно-изплащателни бележки, издадени от [фирма] [населено място] за получени от жалбоподателя различни количества череша през м. 06. 2008г., в която връзка е представил и удостоверения, че е регистриран като земеделски производител на от 01.06.2007 г. до 25.03.2008 г. както и доказателства за земеделски земи с трайни насаждения, от които е получена продукцията.

За притежаваните автомобили е представил декларации по чл. 54, ал.1 от закона за местните данъци и такси (ЗМДТ)- за декларираните автомобили, пълномощно с рег.№2110/18.04.2006 г. на нотариус Д. С., с което жалбоподателят и съпругата му упълномощават С. С. П. да управлява в страната и чужбина притежавания от същите лек автомобил марка „Ауди А4“, да ги представлява пред различни държавни органи, в това число да продаде автомобила, представено е и удостоверение от КАТ, че посочения автомобил е собственост на жалбоподателя от 10.03.2006 г. до 13.10.2006 г. Жалбоподателят е представил и фактура за придобиване (4000 лв. с ДДС) и удостоверение от КАТ за собственост на лек автомобил „БМВ 520 И“, за който съгласно пълномощно рег.№7004/16.11.2006 г. на посочения нотариус, жалбоподателят и съпругата му упълномощават Д. Х. Д. с идентични права, също и да продаде автомобила. Относно автомобилите е декларирал (л. 283) че автомобилите са продадени на упълномощени от него лица по цени, по които са закупени, парите получил в брой, не е запазил документи за продажби.

Жалбоподателят е представил доказателства за получени през ревизираните периоди заемни средства: по договор от 05.03.2007 год. със заемодател В. К. Д. - майка на жалбоподателя, за 5 000.00 лв. за срок от 10 г. и по договор от 01.03.2007 год.,

със заемодател Б. А. Ц. за заем в размер на 20 000.00 лв. за срок от 10 години.

Ревизиращите органи като са изискали информация от трети лица – за ползвани обществени услуги, търговски банки, полицията за пътувания в чужбина и др., извършили са анализ на доказателствата, взели са предвид обичайния размер на разходите за издръжка живот по статистически данни за издръжката на домакинство за съответните години. При приложение на данъчните ставки към определените доходи на принципа на входящ и изходящ паричен поток, с РД е направено предложение за установяване на задължения за данък по 35 от ЗОДФЛ(отм.) и чл. 48 от ЗДДФЛ за всеки от ревизираните периоди.

В мотивите на РА са разгледани възраженията срещу РД - относно непризнаване на получени парични средства – предоставени безвъзмездно, от заеми от физически лица и от продажба на два автомобила. Същите са приети за неоснователни.

С РА са установени задължения по 35 от ЗОДФЛ(отм.) и чл. 48 от ЗДДФЛ съгласно предложението по РД, а лихвите са изчислени към 08.03.2011г. : за 2003 г. –данък 199,92лв. и лихви 174,80 лв., за 2004г. – 542,66лв. и лихви 406,75 лв.; за 2005г. – 690,28 лв. и лихви 431,19 лв.; за 2006г. 1362,57 лв. и лихви 672,09 лв.; за 2007г. 6 521,74 лв. и лихви 2296,38 лв. и за 2008г. – 1524,71 лв. и лихви 306,90 лв. , общо 15 129,99 лв. като дължими.

РА е връчен на 14.03.2011г. и срещу него е подадена жалба по административен ред на 28.03.2011 г. по регистъра на ТД на НАП С.–офис К.. С Решение №1514/03.09.2011г., решаващият орган се е произнесъл по жалбата. В решението подробно са обсъдени извършените процесуални действия и събраните доказателства в хода на ревизионното производство, направен е извод за неоснователност на жалбата, като установените с РА задължения изцяло са потвърдени, а доводите са приети като неоснователни по твърденията за неправилна преценка на доказателствата. Споделени са изцяло мотивите на РД по признаването на декларираните като получени парични средства при определянето на паричния поток. Всички доказателства във връзка със същите са преценени като негодни да докажат твърденията на жалбоподателя за действително получени приходи през ревизираните периоди.

Спорни са по делото факти, относими към твърденията на жалбоподателя за получени приходи, по които пред съда са събрани доказателства относно следното:

Плащанията по фактурите за придобиване на леки автомобили, сумите по които са отразени като разходи в паричния поток: фактура №1...322/29.03.06г., издадена от „Автокъмпани"О. на жалбоподателя за закупен лек автомобил БМВ5201, в която е отразено начин на плащане в брой; фактура №78/27.02.06г. издадена от [фирма] на жалбоподателя за закупен лек автомобил Ауди А4, в която е отразено начин на плащане по банков път и по фактура №355/10141/23.03.07г. издадена от [фирма] Германия на жалбоподателя за закупен лек автомобил БМВ 530 Д, в която не е отразен начин на плащане. По тези фактури вещото лице по делото е установило, че липсват данни за извършено плащане, но не е спорно между страните, че тези автомобили са придобити като собствени от жалбоподателя, за които същият е подал данъчни декларации по чл. 54,ал.1 от Закона за местните данъци и такси за притежаван лек автомобил и ежегодно са плащани данъци. За фактурата от 2007г. свидетелят П. заявява пред съда, че заедно с жалбоподателя през същата година – без да уточнява конкретен месец, са отишли в лизингова компания Х., внесли са първоначални вноски в брой без да получат документ, след първоначалната вноска

трябвало всеки месец да внасят такси. Жалбоподателят платил 15 х. лв. за автомобила, който бил наличен и прехвърлена собствеността впоследствие, не дава сведения за последващи плащания.

По отношение на твърдението за неправилно определено начално салдо за ревизирания период, което жалбоподателят обосновава с получените заеми от физическите лица, съдът изцяло кредитира констатациите на вещото лице относно доходите на посочените лица и възможните спестявания на същите. По никой от договорите за заем не е уговорена възнаградителна лихва, а само липса за забава.

Така получените доходи от пенсии и получен паричен заем на 07.09.2005г. формират общо доходи за периода 2003-2007г. за В. Д. в размер на 9 138,27 лв. при разходи по данни на статистиката за издръжката на едно лице - - 8 044,83лв., формират остатък 1093,44 лв. като възможни спестявания. За периода от 01.01. 2001г. до 01.01.2003г. за Д. вещото лице е установило, че същата не е могла да има спестявания – формира недостиг от – 60,34 лв. При извършената насрещна проверка, В. Д. е заявила, че е предоставила посочената в договора сума на сина си и същата не е възстановена, паричните средства са декларирани като придобити от пенсия.

За Б. Ц. приходите от пенсия са 20 542,80лв., при същите разходи за 2003-2007г. формира възможен остатък от 12 497,97лв., а за периода от 01.01. 2001г. до 01.01.2003г. – 1859,60 лв. остатък. При извършената насрещна проверка на лицето е представен договор за паричен заем от 01.03.2007 год., сключен между него и жалбоподателя за сума в размер на 20 000.00 лв., която следвало да се предостави в брой, за срок 10 г., лицето е заявило при проверката, че сумата е предоставена на жалбоподателя, с чиято майка Б. Ц. живее на семейни начала, но не му е върната, като източник на заемните средства декларира пенсия, получавал продукти от личното си стопанство за лична употреба.

За В. Г. - по спорното обстоятелство за предоставен на съпругата на жалбоподателя паричен заем от 20 000 лв. по договор от 19.03.2007г. за срок от 10 години, вещото лице е установило общо доход от трудови правоотношения за периода 2003- 2006г. 18 942,11 лв., като вещото лице след съпоставка на приходи и разходи по статистически данни за периода 1999- 2006г. формира остатък от 18 373,79 лв. към 09.2006г. За останалата част от периода на ревизията липсват данни за доходите на Г..При извършената насрещна проверка, В. Г. е представил договора на органите по приходите, потвърдил е предоставянето на заема и предаването на сумата.

За А. Т. изводите на вещото лице са формирани въз основа на годишните данъчни декларации за периода 1999 – 2002г. по чл. 41 от ЗОДФЛ – общо 206 028,90 лв., като спрямо необходимите разходи за издръжка на едно лице вещото лице е изчислило като възможен остатък 157 413,30 лв. Свидетелите Т. и М. твърдят пред съда, че А. Т. действително през 2002г. в тяхно присъствие е дал на жалбоподателя сумата от 60 000 лв. заем, като време посочват „черешовата кампания през 2002 г.“, т.е. месеците юни – юли, а за мястото - в офиса на фирмата на Т.. Също свидетелите твърдят, че Т. – имал фирма, която се занимавала с изкупуването на череша, а жалбоподателят работел при него от 95-96 г. до смъртта му преди 4-5

години. Получаването на сумата е декларирано от свидетелите в хода на ревизията.

Заемът от А. Т. жалбоподателят счита за доказан и от представената на ревизията във връзка с Уведомление то - № Д. -228/15.02.2010г. запис на заповед от 30.06.2002г., с която жалбоподателят се задължава да плати на А. Т. или по негова заповед на друго лице сумата от 60 000 лв. с падеж 30.06.2022г., т.е. след 20 години, в [населено място]. Изискването за действителност на записа на заповед се свързвало само с наличието на изискуемите се по чл. 535 – 538 от ТЗ реквизити. Оспорването на такава ценна книга се извършвало единствено и само в исково производство от засегнатите лица според жалбата.

Пред съда не са ангажирани доказателства по вписаната в регистъра на нотариус Запис на заповед с рег. № 1343/25.02.2008г., за 10 х. евро или левовата им равностойност, платими от жалбоподателя на Т. И. с падеж 25.03.2008г. в кантората на нотариуса, издаден по сключен между страните договор за заем от 25.02.2008г. за сума в същия размер. За предоставянето на сумата пред органите по приходите е представено обяснение от заемателя Т. И. изтъпяващ наказание „лишаване от свобода“ към датата на даване на обяснението, с което потвърждава предоставянето на сумата и произхода на паричните средства.

По представените изкупвателните бележки за приходи от череши е извършена насрещна проверка на [фирма], при която е установено, че жалбоподателят е предал на дружеството през 2007г. пресни череши 5 567 кг. на стойност 7 728.95 лв., а през 2008 г.- 10 912 кг. на стойност 15 761.60 лв., сумите са платени в брой съгласно съставени между страните покупно-изплащателни бележки, подробно описани при проверката. Транспортът на продукцията е установено, че е за сметка на купувача, за същия са представени две фактури от трето лице и кантарни бележки от 25.06.2007г. и от 08.07.2008г. транспортирани са от [населено място] и са разтоварени в [населено място]. Жалбоподателят в качеството си на [фирма] е сключил договори през 2007 и 2008г. с [фирма] за изкупуване на череши от името и за сметка на последното дружество, срещу възнаграждение от 10 х. лв. по всеки договор, за изпълнението на които са представени две фактури с предмет „комисионна за извършване на услуга – изкупуване на череши“, а сумите по фактурите – по 10 х.лв., са платени по банков път, представени са копия на платежни нареждания.

По твърдението за незаконосъобразно установени разходи за всяка една от процесните години, жалбоподателят не е ангажирал доказателства по делото.

По допустимостта на жалбата:

Жалбата по административен ред е подадена 28.03.2011г., а решението на директора на Д. е постановено при спазване на срока по чл.156,ал.7 ДОПК във връзка с подписано в срок споразумение по реда на същата разпоредба за удължаването му с три месеца, който срок изтича на 03.09.2011г., на която дата е и постановено решението, с оглед на което е издадено в срок. Същото е връчено на 26.09.2011г., с оглед на което жалбата с дата 06.10.2011 г. е в

срока по чл.156,ал.1 ДОПК.

Поради допустимост на жалбата по делото, съдът следва да разгледа същата по същество.

Правни изводи на съда:

По компетентността на органите, спазване на процедурата и предвидената форма за издаване на обжалвания акт:

Съдът намира допустимост на образуваното ревизионно производство по установяване задълженията му по ЗОДФЛ (отм.) и ЗДДФЛ, предвид ревизираните периоди – 2003 - 2008г. и срокът по чл.109,ал.1 ДОПК. Предвид обстоятелството, че доходите по тези закони подлежат на деклариране, а за 2003г. началото на срока по посочената разпоредба започва да тече считано от 01.01.2005г., то съобразно датата на издаване на ЗВР за образуване на ревизионното производство – 23.12.2009г., не е изтекъл 5-годишният срок за нито един от ревизираните периоди.

РА е издаден от компетентен орган и в рамките на предоставените му от закона правомощия по чл.119-120 от ДОПК, като е спазена предвидената форма, изложени са правни и фактически съображения за установените задължения на жалбоподателя. Заповедта за възлагане извършването на ревизия има необходимото съдържание по чл. 113, ал. 1 от ДОПК, с което е спазена изискуемата от закона форма за издаването ѝ. Същата, както и последващите такива – за определяне на компетентен да издаде ревизионния акт орган по приходите и за удължаване на срока за ревизията, са издадени от компетентен орган, надлежно упълномощен по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, при което законосъобразно е образувано ревизионното производство, а актовете, издадени в резултат на извършената ревизия – Ревизионен доклад и Ревизионен акт, са постановени от органи по приходите, надлежно определени със съответните заповеди по чл. 113 и чл. 119 от ДОПК.

При така изложеното до тук, съдът не констатира допуснати съществени процесуални нарушения в хода на ревизионното производство, както и други нарушения, водещи до нищожност на обжалвания акт, поради което основателността на жалбата следва да бъде преценена въз основа на изводите за материалната законосъобразност на установените задължения.

По материалната законосъобразност на РА в оспорената част, съдът намира следното:

Предмет на правния спор е определянето на данъчната основа за облагане по 35 от ЗДДФЛ(отм.) и чл. 48 от ЗДДФЛ, за доходите на жалбоподателя за периода 2003-2008г. по реда на чл.122 от ДОПК. Цитираната разпоредба урежда процедурата за определянето на данъчната основа в случаите, когато в резултат на поведението на данъчнозадълженото лице обективно това не може да стане. Наличието на само една от предпоставките, посочени в ал.1 е достатъчно основание за прилагането ѝ, при спазването на особените правила за ревизия на чл.124 от ДОПК.

При установени данни за укрита приходи по смисъла на чл.122, ал.1 на ДОПК, поради което не може да се реализира конкретния фактически състав на съответния материален данъчен закон - ЗДДФЛ, предпоставящ прилагането на последния, определянето на данъчната основа в тези случаи следва да се определи от органа по приходите по определен от закона специален ред - чл.122, ал.2 и чл.123 от ДОПК с цел обективност и достоверност при определяне на правата, задълженията и отговорността на данъчните субекти. Конкретният размер на данъчната основа се определя чрез прилагане на критериите, установени в чл.122 ал.2 ДОПК, но не безусловно всички посочени критерии, а при съобразяване с приетите за доказани факти.

Така при липса на доказателства, представени от жалбоподателя, в съответствие с чл.122, ал.2, т.14 от ДОПК при определяне на основата за облагане с данъци органът по приходите е взел предвид обичайния размер на разходите за живот и издръжка по официално публикуваните статически данни, съответстващ на средностатистическите данни на Националния статистически институт за всяка от годините на ревизирания период, които пред съда не са спорни, а в останалата част са съобразени изцяло представените писмени доказателства.

В хода на ревизионното производство с уведомление по чл.124,ал.1 от ДОПК жалбоподателят е уведомен, че поради констатирани обстоятелства по чл.122,ал.1,т.7 ДОПК –„декларираните доходи и източници на безвъзмездно финансиране не съответстват имущественото и финансовото състояние на ревизираното лице”, данъчната основа на доходите му за ревизирания период ще бъде определена по реда на чл.122 ДОПК, определен е и 14 дневен срок за представяне на доказателства.

Същото е изготвено въз основа на представени от жалбоподателя доказателства за началното салдо и паричните постъпления, а разходите - според доказателствата и по статистически данни за необходимата издръжка. С оглед предоставената възможност за представяне на доказателства в хода на административното производство, за фактите, за които не се представят доказателства по отправените ИПДПОЗЛ до жалбоподателя, правилно е прието, че такива несъществуват и се преценяват само представените доказателства, съгласно чл.37,ал.4 ДОПК. При правилна преценка на доказателствата, Изводът за наличието на основанието по чл.122,ал.1,т.7 ДОПК е обоснован в уведомлението, неоснователен е доводът, че към датата на същото са липсвали основания за определяне на данъчната основа по специалния ред.

Съдът изрично е указал доказателствената тежест на страните - жалбоподателят следва да докаже твърденията в жалбата благоприятни за него факти. В производството е допустимо да бъдат установени обстоятелствата за облагане по материалния закон, в случай, че съдът счете при постановяване на решението си, че не са налице основания за извършване на ревизия при особени случаи, с оглед на което е предоставил възможност да бъдат събрани всички относими доказателства по искания на страните.

Жалбоподателят не ангажира доказателства, които да оборват приетите от органите суми за разходи за издръжка и живот по статистически данни за

всеки от ревизираните периоди, същите взети предвид и от вещото лице по съдебно-икономическата експертиза.

Основателни са доводите на органите по приходите за недоказаност на факта на получените заемни средства по договорите за заем и правилно същите не са включени в паричния поток за съответната година - поради недоказаност на факта на предаването на парична сума между страните по същите. Договорите за заем не са с достоверна дата – липсва нотариална заверка на подписите или друго доказателство за съществуването им към датата, на която се сочи, че са подписани, не може да се установи по друг начин достоверността на датата на издаването им.

Съгласно чл. 240, ал.1 от Закона за задълженията и договорите (ЗЗД), договорът за заем е и реален, тъй като условие за действителността му е реалното изпълнение на задължението от заемодателя - да предаде в собственост на заемателя пари или други заместими вещи. Следователно, предаването на паричните средства, предмет на договорите за заем е релевантния за реалното изпълнение на този договор юридически факт, чието съществуване следва да се установи безспорно за да се приеме, че сочените от жалбоподателя парични средства действително са получени. От значение е както размера на получената в заем сума, така и точната дата на получаване, тъй като за данъчни цели е необходимо да се преценява паричния поток за всеки от ревизираните периоди, съответно началното салдо и остатъците.

Подписаният договор е доказателство за съществуване на облигационно правоотношение между същите страни, но не доказва реалното изпълнение на задълженията по договора, но не и за изпълнението му. Като частни диспозитивни документи договорите за заем не притежават обвързваща за съда доказателствена сила относно посочените в същите факти – предаването на сумата по същите, по арг. от чл. 180 ГПК. Тези изводи са относими и към доказателствената сила на декларациите на жалбоподателя за получени суми, недоказани са твърденията за предоставени парични средства в заем на жалбоподателя и съпругата му, в това число и предвид декларираното в обясненията на заемодателите Б. Ц., В. Д., В. Г., Т. И. и на свидетелите по предоставянето на паричните средства и източниците на доходи на л. 89 – 91 и 105 от делото.

От доказателствата за получени доходи от заемодателите не следва автоматична правна последица, че са спестени сумите, надвишаващи средствата за издръжка по статистически данни, нито един от заемодателите не доказва наличието на спестявания по безспорен начин, в това число и за А. Т..

Предвид формалните изисквания за доказване на договори на стойност над 5х.лв. по чл. чл.164,ал.1,т.3 ГПК, съдът приема представените договори за заем и декларации като защитна теза - за обосноваване на извършените разходи.

По отношение на съществуването на заемно правоотношение между А. Т. и жалбоподателя по представения договор за заем и запис на заповед, съдът в тази връзка преценява свидетелските показания само като доказателство за съществуващи взаимоотношения по повод на осъществявана трудова

дейност – свързана с изкупуване на череша, във връзка с която е предоставял на жалбоподателя парични средства. Свидетелските показания обаче не съдържат каквито и да са данни за обстоятелства, свързани с възникване на конкретно правоотношение, като например за преговори преди сключването на договора за заем, за смисъла на постигнати конкретни договорености.

Договорът за заем е реален договор, същият се счита за сключен когато въз основа на постигнатото съгласие между страните по него едната страна предаде, а другата да получи договорената сума в заем, т.е. със задължение за връщане. По арг. от противното, когато такова предаване не е налице, не е осъществена хипотезата на чл. 240, ал.1 от Закона за задълженията и договорите и не е налице договор за заем. По всички процесни договори за заем липсва писмен документ за предаването на паричната сума, като такъв съдът не цени декларациите на заемодателите по същите - като частен свидетелстващ документ, който следва да се цени наред с всички останали, съгласно чл.180, ал.2 ГПК, но не се потвърждава от никое друго доказателство по делото.

Съгласно ограничението по чл. 164, ал.1, т.3 ГПК, свидетелски показания се допускат във всички случаи, освен ако се отнася до договори на стойност над 5 000 лева и не са сключени от съпрузи или роднини в определена степен на родство или сватовство. Освен с В. Д. – заемодател по договор за заем от 5 000лв., по отношение на който договор посоченото ограничение не е приложимо, с другите заемодатели няма данни по делото да съществува родство и са за суми над посочената.

Тъй като договорът за заем е реален, то предаването на сумата представлява съществен елемент на договора. Следователно, установяването на предаването на сумата със задължение за връщане представлява доказване на договорите за заем. По силата на чл. 164, ал.1, т.3 ГПК свидетелски показания не са допустими за установяването на заемното правоотношение над 5000 лв. – за установяването на предаването на сумата със задължение за връщане. Поради това съдът не цени твърдението на втория разпитан свидетел – „винаги в заем” като принцип за предоставяне на парични средства от страна на А. Т., нито твърденията на двамата свидетели за реалното предаване на сумата от 60 000 лв. по договора за заем. Тези доводи са относими и за договорите за заем с останалите лица -

Съществуването на записи на заповед, издадени въз основа на договори за заем не променя подлежащите на доказване факти – за възникнало заемно правоотношение, които в случая следва да се докажат само с писмени доказателства предвид обсъденото ограничение за доказването на договори за суми над 5 000 лв. по чл. 164, ал.1, т.3 ГПК.

Формалното съответствие по съдържание на записите на заповед на изискванията на чл. 535 от Търговския закон, не доказва, че на датата на издаването им, жалбоподателят в качеството му на издател на същите е получил действително посочените в същите суми. Записите на заповеди доказват съществуването на задължение в определен размер, но не и основанието и датата на възникването му, освен това същите като ценни книги следва да се намират у получателите по същите, предвид качеството им

на извънсъдебно изпълнително основание. Предоставянето на копие от същите от жалбоподателя като задължено по заповедите лице, не доказва действителното им съществуване, освен записа на заповед, вписан в регистъра на нотариуса, издаден в полза на Т. И..

Не може да се приеме за житейски обосновано, декларираното от Т. И., че е предоставил в заем на жалбоподателя без дължима лихва периодично получаваните суми от майката на жената, с която живее на съпругески начала, както и декларираното обстоятелство към 10.02.2011г. че не е поискал сумата, тъй като изтърпявал наказание „лишаване от свобода”, при условие, че записът на заповед има падеж през 2008г. Житейската логика сочи на друго поведение – ако сумата действително е дължима от жалбоподателя, същият е следвало да плати на падежа – в кантората на нотариуса на посочено от Т. И. лице или да депозира сумата в банка по сметка на негово им, няма данни последният да е отправил протест поради неплащане, респективно от декларацията му следва, че записа на заповед не е предявен за плащане. Съгласно чл. 491 от ТЗ, приложим субсидиарно вр. чл. 537, срокът за предявяване на записа на заповед, трябва да се предяви за плащане на падежа или в един от двата следващи работни дни. Следва извод, че жалбоподателят само формално се е задължил по издадената от него запис на заповед на Т. И..

Твърдението за получени парични средства от предаването на череша на [фирма] по покупно-изплащателните бележки също не е доказано. , както правилно са приели органите по приходите – такива приходи не са декларирани с годишна данъчна декларация, отделно от това в даденото обяснение от жалбоподателя по ИПДПОЗЛ – изх.№ Д. – 1497/12.06-2009г., жалбоподателят е декларирал, че няма приходи от селскостопанска дейност. Както следва от изричното изявление на представител на [фирма] и от извършената проверка, количествата череша са предадени по договори от 2007г. и 2008г. с [фирма] и плащанията са в полза на търговското предприятие на жалбоподателя. Така приетото от органите по приходите е изрично потвърдено в протокола за насрещна проверка и в писмо от 08.04.2010г. на л.205-206 от делото от дружеството. Сумите по покупно-изплащателните бележки са част от договореностите и приходи на жалбоподателя в търговското му качество. Липсват доказателства по чл. 73,ал.1 ЗДДФЛ за изплатени суми на жалбоподателя в качеството му на физическо лице. По тези съображения съдът не приема за недоказана тезата, че сумите покупно-изплащателните бележки за предадени череша са получени от жалбоподателя в личното му качество.

В мотивите на РД подробно са обсъдени годишните декларации на търговското предприятие на жалбоподателя, от които е видно, че същият е формирал счетоводна печалба в размер на 1 000 лв. за 2007г. а за 2008г. – счетоводна загуба в размер на 1000 лв. Липсват съставени първични счетоводни документи за получени плащания на жалбоподателя от търговското му предприятие дори и без каквото и да е основание. Предвид задължението на търговеца за водене на счетоводство, движението на паричните средства следва да бъде отразено по предвидения в Закона за счетоводството ред, като за всяка стопанска операция следва да съществува

съответното основание. Поради това са неоснователни и без правно основание са съображенията в жалбата за същността на едноличния търговец, независимо от обстоятелството, че не възниква нов правен субект. Наличните средства по банковата сметка или в касата на търговеца не могат да се вземат предвид като разполагаеми парични средства за покриване на текущи разходи по издръжката на физическото лице и членовете на семейството му по принцип и без да е налице документална обосновааност на стопанската операция по предоставянето на средствата на собственика.

Правилно е приетото от органите по приходите, че следва да бъдат взети предвид суми за закупуването и продажбата на двата леки автомобила – БМВ 520 И и Ауди А4, както и по придобиването на БМВ 530 Д, предвид доказателствата, че е придобито правото на собственост върху същите и съответно са продадени. Съдът намира за недоказани твърденията по показанията на свидетеля П., че плащането на последния автомобил е извършено частично през 2007г. а останалата част през следващ данъчен период, предвид твърденията на свидетеля за платена авансово сумата от 15 х.лв.

Жалбоподателят не доказва разходи за издръжка, различни от приетите от органите по приходите – въз основа на данни от НСИ, като от същите са приспаднати тези, за които са представени писмени доказателства – за услуги от мобилни оператори, за ползване на електричество, за ВиК услуги, за платени данъци и такси и др., за които са установени доказателства, представени по искания на органите по приходите от трети лице. Също правилно - въз основа на данните за пътувания на жалбоподателя в друга страна са изчислени разходи на основание предвидените суми за дневни и квартирни по наредбата за командировките в чужбина. Поради това неоснователни са бланкетните доводи, че органите по приходите неправилно са установили разходите за всеки от ревизираните периоди.

В заключение, жалбоподателят не доказва началното салдо на разполагаемите парични средства към 01.01. 2003г. – 52 000 лв., за което е въвел противоречиви твърдения за безвъзмездният им характер първоначално а впоследствие - като остатък от получен заем от А. Т., както и получените заемни средства през другите ревизирани периоди и приходи в качеството му на физическо лице от изкупуването на череша, респективно разсрочено плащане на единият от закупените автомобили.

Тежестта на доказване на фактите, свързани с произхода на средствата за издръжка и направените разходи е на жалбоподателя. От доказването на тези обстоятелства същият ще реализира изгодни за себе си правни последици като докаже основание за намаляване на данъчните си задължения. Аргумент в тази насока е и 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.

Данъчната основа за облагане на жалбоподателя за ревизираните периоди правилно е определена по реда на чл.122 от ДОПК, тъй като в хода на ревизията са установени данни за разходи, за които не може да се установи

произхода на приходи в същия размер. Налице са соченото основание в уведомлението по чл.122,ал.1, т.7 ДОПК, поради което не може да се реализира конкретния фактически състав на съответния материален данъчен закон и предпоставящ прилагането на последния.

Издаването на РА при особени случаи е регламентирано в чл. 122, ал. 1, от ДОПК, приложим при наличие на някое от обстоятелствата посочени в същата алинея, които не е необходимо да са едновременно дадени, а наличието само на едно от тях е достатъчно основание за прилагането на този специален ред, като органите по приходите, във вр. с чл. 3, ал. 1 от ДОПК – принцип на обективност в ревизионното производство, следва да се определят данъчната основа на задълженото лице.

С връчените искания по 37, ал. 2, и ал. 3 от ДОПК, уведомление по чл. 124, ал. 1 ДОПК за представяне на документи и в хода на съдебното производство, жалбоподателят е имал възможност да докаже източниците на доходите си с всички допустими доказателствени средства, което не е сторено.

От представените от жалбоподателя доказателства във връзка с връчените ИПДПОЗЛ, представляващи данни под формата на писмени обяснения и декларации, както и въз основа на анализ на доказателствата, представени от трети лица и направената съпоставка на приходите и разходите /паричен поток/ за всяка от ревизираните години е установен правилно съответният недостиг на парични средства за всеки от ревизираните периоди 2003 - 2008 г. превишение на разходите над приходите. От ревизиращите органи са съобразени всички относими обстоятелства: доходи от трудови правоотношения, обичайният размер на разходите за издръжка живот, като са използвани статистически данни за издръжката за всяка година. Установените суми, с които разходите превишават приходите следва да се квалифицира като доход по чл. 35,т.6 от ЗДДФЛ за 2007 и 2008г. – „всички други източници, които не са изрично посочени в този закон и не са обложени с окончателни данъци по реда на този закон или по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане”, съответно чл. 26,ал.1,т.7 ЗОДФЛ (отм.) - случайни сделки и от всички други източници, които не са изрично посочени в чл.12 от същия закон. Без процесните суми, върху които са определени допълнителните данъци, съответните разходи към момента на извършването им не биха могли да бъдат покрити. С оглед на това установеното обстоятелство, че разходите не съответстват на доходите на жалбоподателя, съдът приема за установено. Поради безспорно установените разходи за живот и действителното извършване на разходи – за закупуване на превозни средства,пътувания в чужбина и др. следва, че жалбоподателят действително е притежавал парични средства, произходът на които съдът намира за недоказан, предвид изложеното за преценката на представените доказателства. От това логически следва и установеност на обстоятелството за наличие на доходи в размера на превишението.

Поради наличие на обстоятелство по чл.122,ал.1,т.7 ДОПК, е налице и предвидената по чл.123, ал.1 от същия кодекс презумпция за наличие на подлежаща на облагане с данъци доход, до доказване на противното.

На основание изложеното, правилно на основание чл.122, ал.2 от ДОПК превишението е определено като данъчна основа за облагане с данък върху

доходите. Съобразно приложимата данъчна ставка е определен размера на дължимия данък.

Съгласно разпоредбата на чл. 124, ал. 2 от ДОПК, при извършена ревизия по реда на чл.122 от същия кодекс, фактическите констатации в РА се смятат за верни до доказване на противното. Доказателствената тежест в производството по обжалване на процесния ревизионен акт пред съда е на жалбоподателя, който не проведе успешно доказване на благоприятните за него факти по твърденията си в жалбата.

С оглед на изложеното, жалбата е неоснователна и съдът следва да отхвърли същата. Предвид своевременно направено искане за разноси от ответника, съдът следва да присъди юрискосулско възнаграждение в размер на минималното възнаграждение за един адвокат, съгласно чл.160,ал.1 ДОПК – в размер на 752,60 лв. на основание чл.7,ал.2 т. 4 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от изложеното, Административен съд София-град, Първо отделение,12 състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалба на И. Н. Д., ЕГН [ЕГН], [населено място], [улица], ет. 1, ап. 3, срещу Ревизионен акт /РА/ №[ЕИК]/08.03.2011 г., издаден от Роза Т. З., на длъжност инспектор по приходите при ТД на НАП С..

ОСЪЖДА И. Н. Д., ЕГН [ЕГН], [населено място], [улица], ет. 1, ап. 3, да заплати по бюджета на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при Национална агенция за приходите сумата от 752,60 (седемстотин петдесет и два лева и шестдесет стотинки) лева за разноси.

РЕШЕНИЕТО може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховен административен съд в 14 дневен срок от съобщаването му.

Административен съдия