

РЕШЕНИЕ

№ 214

гр. София, 10.01.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав,
в публично заседание на 08.10.2019 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Радина Карамфилова-Десподска

при участието на секретаря Илияна Тодорова, като разгледа дело номер **5742** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е след решение № 7506 от 21.05.2019 г. постановено по адм.д. № 13771 по описа за 2018 г. на Върховния административен съд /ВАС/, Осмо отделение, с което е отменено решение № 4925 от 19.07.2018 г. постановено по адм. дело № 6999/2017 г. на АССГ, 18 състав, в частта, в която е отхвърлена жалбата против ревизионен акт /РА/ № Р-2200221604413-091-001 от 16.02.2017 г., издаден от Г. И. М. на длъжност началник сектор, възложил ревизията и А. А. Н. на длъжност старши инспектор по приходите - ръководител на ревизията и потвърден с решение № 722/12.05.2017 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /Д„ОДОП“; Дирекция „ОДОП“/, [населено място] при Националната агенция за приходите и в частта за разноските, и делото е върнато за ново разглеждане от друг състав на първоинстанционния съд.

С решението на ВАС са дадени задължителни указания на съда да се постави допълнителна задача на вещо лице по допуснатата съдебно-счетоводна експертиза, което след като се снабди с декларациите за произход на средствата, приложени към всяка от вноските в [фирма] с вносител В. Р., да направи паричен поток за 2012 г. по механизма в РА, като в разходната част да се включат вноските, направени от Р. по трите банкови сметки, към които са представени декларации за произход, подписани само от него или не е подадена декларация за произход на средствата и от съответния управител или трето лице, да изчисли превишението на разходите над приходите за

2012 г. и дължимият данък по чл. 48, ал.1 от ЗДДФЛ, и съответните лихви. Във връзка на указаното за събиране на допълнителни доказателства, с определение по делото от 04.06.2019 г. е поставена допълнителна задача на вещото лице по допуснатата по делото ССчЕ – О. Х. Т..

Жалбоподателят В. В. Р., [ЕГН] от [населено място],[жк], [жилищен адрес] обжалва РА № Р-2002216004413-091-001/16.02.2017 г., потвърден с Решение № 722/12.05.2017 г., издадено от директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на Националната агенция за приходите. С посочения РА са установени задължения по чл. 17 ЗДДФЛ на основание чл. 48, ал.1 от ЗДДФЛ за данъчен период от 01.01.2012 г. до 31.12.2012 г., в размер на 583 901,18 лв. и лихви в размер на 217 372,27 лв. във връзка с установени обстоятелства за прилагане разпоредбите на чл. 122, ал.1 ДОПК по отношение на жалбоподателя, изразяващо се в несъответствие между доходите и финансовото състояние на В.Р. за ревизирания период.

В проведеното публично заседание по делото, В.Р. се явява лично, като заявява, че поддържа жалбата си. В ход по същество на делото твърди, че не е внасял лични средства по сметките на юридически лица, а е действал като пълномощник на дружествата, като уточнява, че е бил служител на [фирма].

Ответната страна – директорът на дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП, представлявана от юрк. К. изразява становище за неоснователност на жалбата и за законосъобразност на ревизионния акт. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура - редовно уведомена, не изпраща представител и не взема отношение по жалбата.

Административен съд София град, III отделение, 70-ти състав след като обсъди доводите на страните и въз основа на представените по делото доказателства и вътрешно убеждение, приема за установено от фактическа страна следното:

Извършването на ревизия на В. В. Р., ЕГН [ЕГН] за определяне на задълженията му за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периода от 01.01.2012 г. до 31.12.2012 г. е възложено със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22002216004413-020-001 от 28.06.2016 г., връчена на 14.07.2016 г., издадена от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С..

ЗВР е изменена със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22002216004413-020-002 от 07.10.2016 г. и Заповед за изменение на ЗВР № Р-22002216004413-020-003 от 19.01.2017 г., издадени от органа, възложил ревизията, като първоначално определеният срок за приключване на ревизията до 14.10.2016 г. е изменен до 14.12.2016 г.

Процесната ревизия е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК и е възложена в изпълнение на Решение № 906 от 30.06.2016 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което на основание чл. 155, ал. 4 от ДОПК е отменен издаден на лицето РА № Р-22221715002601-091-001 от 15.01.2017 г., в оспорената част на установените задължения за данък върху доходите на физическите лица по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ за периода от 01.01.2012 г. до 31.12.2012 г. и преписката е върната за издаване на нова заповед за извършване на ревизия за горепосочения вид задължение и период.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22002216004413-092-001 от 28.12.2016 г., връчен на 20.01.2017 г. С доклада

е направено предложение за установяване на задължения на лицето за ревизирия период общо в размер на 801 273,45 лв., при декларираните такива в нулев размер. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от ревизирия субект не е подадено писмено възражение срещу съдържащите се в РД констатации и предложение за установяване на задължения.

Ревизирията приключва с РА № Р-22002216004413-091-001 от 16.02.2017 г., издаден от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизирията и А. А. Н., на длъжност старши инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизирията.

Като краен резултат от проведеното ревизиционно производство на жалбоподателя са установени задължения за довносяне в общ размер на 809 546,05 лв., в т.ч., както следва: данък по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ в размер на 583 901,18 лв. и лихви в размер на 225 644,87 лв.

В хода на първото ревизиционно производство, въз основа на документи, присъединени с Протокол обр. Кд № 08844579 от 31.07.2015 г., предоставени от Главна дирекция „Борба с организираната престъпност“ са установени извършени през 2012 г. от жалбоподателя вноски на каса на парични средства общо в размер на 6 854 166,00 лв., по банкови разплащателни сметки на следните три юридически лица: [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Като основание за вносяне на сумите в приложените документи е посочено „търговски заем по договор“, „захранване на каса“, „служебен аванс“. Същевременно по данни от информационния масив на НАП е установено, че през ревизирия период на финансовата 2012 г. жалбоподателят е получил доходи от трудови правоотношения в общ размер на 2 251,52 лв. Въз основа на данни от предходна ревизия на жалбоподателя за периода 2007 г. – 2011 г., приключила с РА № Р-03-1204542-091-001/17.04.2015 г., който не е обжалван и е влязъл в сила, са констатирани разполагаеми от лицето парични средства в брой към 31.12.2011 г. в размер на 413 283,28 лв. Тази сума е приета за разполагаема към началото на ревизирия период 01.01.2012 г.

При направена съпоставка на притежаваните имущества и извършените разходи от лицето общо в размер на 6 431 506,93 лв., с декларираните и/или получени от него доходи общо в размер на 179 788,03 лв., при първата ревизия за 2012 г. от органите по приходите е установено превишение на разходите над приходите /недостиг на парични средства/ в размер на 5 838 435,62 лв. С оглед установения недостиг на парични средства при първата ревизия е констатирано наличие на обстоятелства по смисъла на чл. 122, ал. 1, т. 7 от ДОПК – декларираните и/ли получени приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансира на стопанската дейност на ревизираното лице не съответстват на имущественото състояние на жалбоподателя за ревизирия период.

Поради обстоятелството, че при първата ревизия от решаващия орган е установено, че не е налице редовно връчване на ЗВР и Уведомления по чл. 124, ал. 1 от ДОПК и по чл. 17, ал. 1, т. 2 от ДОПК, както и поради редица пропуски при установяване в цялост на фактическа обстановка и неправилно формиране на общата годишна данъчна основа, с оглед изискванията на приложимия материален данъчен закон, на основание чл. 155, ал. 4 от ДОПК, оспореният РА №Р-22221715002601-091-001 от 15.01.2016 г. е отменен с Решение № 906 от 03.06.2016 г. на директора на дирекция ОДОП С., с подробни указания за отстраняване на констатираните нередовности.

С цел установяване на факти и обстоятелства, имащи значение за извършваната на

жалбоподателя ревизия и в изпълнение на указанията на решаващия орган, в хода на настоящето ревизионно производство са предприети редица процесуални действия, като са събрани доказателства, приложени към преписката и описани в констативната част на РД, представляващ неразделна част от оспорения РА по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 37, ал. 2 от ДОПК на 18.08.2016 г. на ревизираното лице е връчено срещу подпис Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ № Р-22002216004413-040-001 от 17.08.2016 г. Изискани са всички относими данни и доказателства във връзка с извършени от лицето финансови операции и трансакции на парични суми по банкови сметки на посочените три търговски дружества, описани систематично в таблици в искането. Поискана е информация с какъв документ са получени цитираните суми, както и данни за лицата, предоставили тези средства. Изискани са писмени обяснения в какво качеството и за чия сметка са направени спорните вноски, като се приложат съответните доказателства. От ревизираното лице е поискано да обясни какви са взаимоотношенията му /ключвани ли са договори/ с дружествата, по чиито сметки е направил вноски, както и съответните доказателства. Изискана е информация за размера на разходите за издръжка и живот, разходи за почивки и развлечения за ревизирания период. От лицето е изискана декларация за налични парични средства в брой към началото на ревизирания период. Изискани са обяснения жалбоподателят бил ли е собственик и представляващ търговски дружества и какви възнаграждения е получил от тези дружества, както и данни дали е получавал заеми от физически или юридически лица.

В указания 14-дневен срок и до издаване на РА от лицето не са представени документи и писмени обяснения.

В съответствие с указанията на решаващия орган е съставен е Протокол сер. АА № 0886414 от 28.07.2016 г., с който са присъединени документи от първата ревизия /РД №Р-22221715002601-092-01/14.10.2015 г., ведно с приложенията към него и РА №Р-22221715002601-091-001/15.01.2016 г./, както и РА № 03-1204542-091-001 от 17.04.2015 г. - за извършената ревизия за предходен период от 01.01.2007 г. до 31.12.2011 г.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на посочените три дружества, по чиито банкови сметки са направени вноски от ревизираното лице. Резултатите от проверките са документирани с протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/, както следва: ПИНП № П-22221016142954-141-001 от 19.09.2016 г. – относно [фирма]; ПИНП № П-04000716142565-141-001 от 02.09.2016 г. - относно [фирма] и ПИНП № П-04000716142556-141-001 от 02.09.2016 г. – относно [фирма]. За целите на тези проверки до дружествата са изготвени искания за представяне на документи и писмени обяснения. Искането до [фирма] е връчено по електронен път на 18.08.2016 г., а исканията до другите две дружества са връчени лично срещу подпис на 17.08.2016 г. на И. В. Х., в качеството му на представляващ. От трите проверявани дружествата не са представени документи по връчените искания.

По повод на копия на пълномощни, представени от жалбоподателя в хода на административното обжалване на издадения при първата ревизия РА, от решаващия орган са дадени указания за извършване на насрещни проверки на лицата, които са били управители на дружествата през ревизирания период, когато са били внесени процесните суми. В тази насока от органите по приходите е извършена насрещна проверка на П. А. А., в качеството му на представляващ и управляващ дружеството

[фирма] през периода от 29.05.2012 г. до 18.10.2012 г. Резултатите от проверката са обективирани с ПИНП № П-04001116162545-141-001 от 07.10.2016 г. За целите на проверката до лицето е изготвено ИПДПОЗЛ № П-04001116162545-040-001 от 16.09.2016 г. Същото е връчено на 20.08.2016 г. чрез пощенска пратка до постоянния адрес и адрес за кореспонденция на лицето, на А. П. А., член на домакинството и син на проверяваното лице. По връченото искане не са представени документи.

От органите по приходите е установено е, че лицето Х. Н. М., който в периода от 30.12.2011 г. до 30.05.2013 г. е бил представляващ и управляващ [фирма], е починал на 21.01.2014 г. Поради посоченото обстоятелство в хода на ревизията не са предприети действия във връзка с дадените от решаващия орган указания за проверка на лицата, управляващи дружеството през ревизирия период.

Съгласно указанията на решаващия орган, дадени по повод на представени от жалбоподателя копия на пълномощни, в хода на настоящата ревизия е изпратено ИПДПОЗЛ №Р-22002216004413-041-001/15.09.2016 г. до [фирма]. С посоченото искане във връзка с обстоятелството, че през 2012 г. от жалбоподателя са внесени в брой суми по банковите сметки на посочените три дружества, от банката е изискана информация В. Р. представил ли е пълномощни при внасянето на сумите и извършването на вътрешнобанковите преводи по сметките цитираните дружества, съответно при наличие на такива е изискано да се представят заверени копия на тези пълномощни. В отговор с вх. № КПД-263#1/30.11.2016 г. банката е информирала органите по приходите, че към момента посоченото лице не фигурира в базата данни на ПИБ АД с разпоредителни правомощия по цитираните в запитването сметки.

От органите по приходите са извършени проверки на относими данни за лицето в електронната база данни на НАП, за информация от справки по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени суми за различни от доходи от трудови правоотношения и пенсии, подавани по години от платците на доходи, за подавани данъчни декларации по чл. 41 от Закона за облагане доходите на физическите лица /ЗОДФЛ – отм./ и чл. 50 от ЗДДФЛ, за информация от декларация образец 1, която се подава по реда на Наредба Н-8/2005 г. на министъра на финансите от работодатели, осигурители, техните клонове и поделения, осигурителни каси, и самоосигуряващи се лица и е изготвена разпечатка на Справка – данни за осигуряване по ЕГН за ревизирия период.

При проверките е установено, че за ревизирия период лицето не е подало годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 50 от ЗДДФЛ и няма установени данни за изплатени суми по извънтрудови правоотношения. По данни от справка в ИС на НАП – „Регистър заеми по ЕГН за всички предоставили и всички получили заеми“ за жалбоподателя не са установени записи за 2012 г., нито за предходни периоди.

Установено е, че през ревизираната 2012 г. за периода м. 06.2012 г. - м. 10.2012 г. на жалбоподателя са изплатени доходи по трудови правоотношения от [фирма], като брутно трудово възнаграждение е в размер на 1 764,98 лв.

При ревизията не са установени данни за придобито недвижимо имущество и МПС, както и за направени разходи за пътувания в чужбина.

С оглед събраните и присъединени доказателства от първата ревизия са установени банковите сметки на лицето, които са описани и анализирани на стр. 14 в РД.

Въз основа на документите, присъединена с Протокол обр. Кд 73 №0886414 от 28.07.2015 г., които са предоставени в хода на първата ревизия от ГД БОП, са установени извършените от лицето вноски на парични средства на каса по банковите разплащателни сметки на [фирма], [фирма] и [фирма]. Финансовите операции и

транзакции с посочените дружества са описани систематично в табличен вид на стр. 15-18 в РД. Установени са следните внесени от лицето суми на каса: към [фирма] – в общ размер на 2 931 880,00 лв.; към [фирма] – в общ размер на 2 169 286,00 лв. и към [фирма] – в общ размер на 1 753 000,00 лв.

Въз основа на всички събрани доказателства, на годишна база е направена съпоставка на притежаваните имуществва и извършените разходи от лицето, с декларираните и/или получени от него доходи. За целта на стр. 18-19 в РД е изготвена Таблица за съответствие.

Като разполагаеми парични средства в брой към началото на ревизирия период /01.01.2012 г./ е призната сумата в размер на 413 283,28 лв. Същата е определена на база данни за установена разполагаема сума към 31.12.2011 г., съгласно издадена на жалбоподателя и присъединен като доказателства Ревизионен акт №03-1204542-091-001 от 17.04.2015 г., който е влязъл в сила.

Като налични парични средства по лични банкови сметки е отразена сумата в размер на 90,11 лв.

В приходната част са включени получени от лицето доходи от трудови правоотношение в размер на 1 764,98 лв. и получени суми с основание „служебен аванс“ общо в размер на 60 000,00 лв., в т.ч.: в размер на 59 000,00 лв. - от [фирма] и в размер на 1 000,00 лв. от [фирма].

В разходната част са включени установени суми, внесени в брой на каса по банкови сметки на трите дружества общо в размер на 6 314 166,00 лв., в т.ч.: върнат служебен аванс на [фирма] в размер на 55 000,00 лв., внесени в брой парични средства по сметка на [фирма] в размер на 2 114 286,00 лв., внесени в брой парични средства по сметка на [фирма] в размер на 1 753 000,00 лв. и внесени в брой парични средства по сметка на [фирма] в размер на 2 391 880,00 лв.

В таблицата за съпоставка не е включена сума за издръжка, поради липсата на установени документи за извършени разходи, както и предвид обстоятелството, че от лицето не са декларирани такива, като от жалбоподателя не са посочени данни за издръжка във връчената му в хода на ревизията анкетна карта /с препоръчителен характер/. Отчетено е обстоятелството, че при първата ревизия също не са декларирани суми за издръжка.

Като резултат от направената годишна съпоставка, при начална разполагаема сума в брой в размер на 413 283,28 лв., общо приходи в размер на 61 764,98 лв. и общо разходи в размер на 6 314 166,00 лв., с РА е установено превишение на разходите над приходите /недостиг на парични средства/ в размер на 5 839 207,85 лв.

С оглед установения недостиг на парични средства е констатирано наличие на обстоятелства по смисъла на чл. 122, ал. 1 т. 2 и т. 7 от ДОПК - данни за наличие на укрити приходи или доходи и данни, че декларираните и/или получени приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране на стопанската дейност на ревизираното лице не съответстват на имущественото състояние на лицето за ревизирия период.

Поради констатираното обстоятелство по смисъла на 122, ал. 1 от ДОПК, на 26.09.2016 г., лично срещу подпис, на жалбоподателя е връчено Уведомление №Р-22002216004413-113-001 от 15.09.2016 г., с което е информиран, че данъчната основа за облагането му с данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периода от 01.01.2012 г. до 31.12.2012 г. ще бъде определена по реда на чл. 122 от ДОПК.

Констатирано е, че с вх. № КПД-6274/11.10.2016 г. от лицето са представени писмени обяснения, чийто текст е цитиран на стр. 20 в РД. Според обясненията лицето твърди, че през 2012 г., като служител на [фирма] и отговорник на склад му се е

налагало от името и за сметка на дружеството, в което е работил да прави вноски на парични средства в банковата сметка на самото дружество, като вноските са правени лично от жалбоподателя, но придружени с необходимите по закон документи, които банката задължително е изисквала в момента на самата вноска. Всяка една вноска е била придружена с пълномощно от титуляра на сметката, за предоставяне от жалбоподателя на документи, собственост на дружеството, вносна бележка и документ за произход на финансовите средства, а именно въпросните договори за заем, които са цитирани във вноските бележки. Сочи, че тези договори не са за търговски заем между лицето и трите цитирани дружества, а между тях и техен юридически контрагент. Според лицето въпросните договори са депозирани и се съхраняват в банката, но оттам е получил отказ да му бъдат предоставени, т.к. не е титуляр на сметките.

В РА е констатирано, че във връзка с процесните внесени суми не е предоставена информация и доказателства от ревизираното лице за произхода на средствата, внасяни в брой по сметки на цитираните 3 дружества. От органите по приходите е направена проверка в информационния масив на НАП и Търговския регистър относно подадени ГДД по ЗКПО и публикувани ГФО от дружествата, с цел установяване на декларирани от тях вземания или задължения по предоставени/получени заеми. При проверката е установено, че за 2012 г. дружествата нямат подадени ГДД по ЗКПО и в Търговския регистър не са публикувани ГФО за 2012 г. Такива не са подавани и публикувани и за предходната 2011 г.

В обобщение е констатирана липса на доказателства за произход на паричните средства, внесени от лицето в брой по банковите сметки на трите дружества.

От органите по приходите е направен анализ на относимите обстоятелства по реда на чл. 122, ал. 2, т. 2, 3, 4, 7, 14 и 16 от ДОПК, посочен на стр. 21 в РД, въз основа на който с РА е определена обща годишна данъчна основа за данък по чл. 48 от ЗДДФЛ за 2012 г. в размер на 5 840 972,83 лв. Сумата представлява сбор от установените получени от лицето доходи по трудови правоотношение в размер на 1 764,98 лв. и констатирания недостиг на парични средства в размер на 5 839 207,85 лв.

При така определената данъчна основа по чл. 122, ал. 2 от ДОПК, с РА е установен дължим данък по чл. 48 от ЗДДФЛ в размер на 584 097,28 лв. След приспадане на авансово удържан данък в размер на 196,10 лв. е установен дължим данък за довносяне в размер на 583 901,18 лв. Изчислени са лихви за просрочие в размер на 225 644,87 лв.

Установените задължения с РА са оспорени по административен ред с жалба вх. №94-В-164 от 06.03.2017 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-436 от 09.03.2017 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., подадена от В. Р. с искане за Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при НАП е намерил жалбата за изцяло за неоснователна по подробно изложени съображения и с Решение № 722 от 12.05.2017 г. е потвърдил изцяло Ревизионен акт №Р-22002216004413-091-001 от 16.02.2017 г., издаден от Г. И. М. – орган, възложил ревизията и А. А. Н. – ръководител на ревизията.

Решението е получено по лично от В.Р. на 05.06.2017 г.

В изпълнение на дадените задължителни указанията на ВАС в Решение № 7506 от 21.05.2019 г. по адм. дело № 13771/2018 г. по описа на ВАС, Осмо отделение, настоящият състав постави допълнителна задача на вещото лице по допуснатата ССЧЕ, след като се снабди с декларациите за произход на средствата, приложени към всяка от вноските в [фирма] с вносител Р., да направи паричен поток за 2012 г. по механизма в РА като в разходната част да се включат вноските, направени от Р. по трите банкови сметки, към които са представени декларации за произход, подписани само от него или не е подадена декларация за произход на средствата и

от съответния управител или трето лице, да изчисли превишението на разходите над приходите за 2012 г. и дължимият данък по чл.48, ал.1 от ЗДДФЛ, и съответните лихви, както и да определи разноските.

В хода на първоначалното разглеждане на делото, е изслушано и прието, като неоспорено от страните, заключение на вещо лице по допуснатата съдебно-счетоводна експертиза (ССЧЕ), както и заключение на допълнителна ССЧЕ.

При новото разглеждане на делото, е изслушано ново заключение на съдебно-счетоводна експертиза, при която вещото лице, след запознаване с материалите по делото и проверка на разкрита банкова информация от [фирма] е направило извод, че въз основа на Декларациите за произход на средствата, приложени към всяка от вноските в посочената банка с вносител В. Р. за дружества, както следва: за дружеството [фирма], ЕИК[ЕИК] - общо вноски на каса, извършени от В. Р. за периода 09.04.2012 г.- 31.10.2012 г. е 1 932 440, 00лв., в т.ч. вноски на каса с Декларации за произход на средствата, подписани от В. Р. – 266 180, 00лв., като вноските на каса без подадена Декларация за произход на средствата са в размер на 196 000, 00лв., а вноските с Декларации за произход на средствата, подписани от представляващия [фирма] Й. Н. са в размер на 1 470 26, 00 лв.; за дружеството [фирма], ЕИК[ЕИК] - през периода 01.02.2012 до 04.06.2012 г., банковата сметка на посоченото търговско дружество е захранвана на каса от В. Р. със сумата в общ размер на 1 371 000, 00 лева, но не може да се установи кое лице е издавало и подписвало Декларации по чл. 4, ал.7 и по чл. 6, ал. 5, т. 3 от ЗМИП за произхода на паричните средства или ценности - предмет на банкова операция или сделка за направените вноски на каса от жалбоподателя на посочените дати, тъй като видно от писмо с изх. № 43-5526#1/30.09.2019 г. /л.37 от делото/, [фирма], съхранява 5 години счетоводна и друга информация и документация и за дружеството [фирма], ЕИК[ЕИК], от движението по банковата сметка на посоченото дружество, вещото лице дава заключение, че общо вноски на каса от В. Р. за периода 07.06.2012 г.- 04.09.2012 г. са на стойност 2 114 286,80 лв., в т.ч. вноски на каса с Декларации за произход на средствата, подписани от В. Р. са в размер на 196 000 лв., а вноските на каса без подадена Декларация за произход на средствата са в размер на 203 000, 00 лв., вноските на каса с Декларации за произход на средствата, подписани от представляващия дружеството П. А. А. са в размер на 1 715 286, 80 лв.

Въз основа на отразените внесени суми на каса от В. Р. по банковите сметки на дружествата [фирма] и [фирма], съгласно подписани от него Декларации за произход на сумите и тези, които са внесени от посочения без подписани Декларации за произход е установено превишение със знак минус от 440 641,63 лв. – определена обща годишна данъчна основа и съответно начислен данък по реда на чл.48 от ЗДДФЛ в размер на 44 064,16 лв., от които е установен авансово удържан данък – 196,10 лв., и дължим данък в общ размер на 43 868.06 лева, като на основание чл.175, ал.1 от ДОПК, във вр. с чл.67, ал.4 от ЗДДФЛ за невнесения в срок данък са посочени дължими лихви за периода от 01.05.2013 г. до 30.09.2019 г. в размер на 28 589,75 лв. В случай, че се добавят внесените суми в брой по сметка на [фирма], без подадени Декларации за произход, размерът на установеното превишение на парични средства е 1 811 641,63 лв., съответно на това определената обща годишна данъчна основа- начислен данък по реда на чл. 48 от ЗДДФЛ е в размер на 181 164,16 лв., след приспадане на авансово удържан данък от 196,10 лв., дължимият данък е 180 968, 06 лв. Отразените внесени суми на каса от В. Р. по банковите сметки на дружествата [фирма] и [фирма], съгласно подписаните от жалбоподателя Декларации за произход на сумите, вещото лице определя установено превишение със знак минус в размер на 41 641, 63 лв., и определената обща годишна данъчна основа и начислен данък по реда на чл.48 от ЗДДФЛ в размер на 4 164,16 лв., след

приспадане на авансово удържан данък, дължимият данък е определен в размер на 3 968,06 лв., и на основание чл.175, ал.1 от ДОПК, във вр. с чл.67, ал.4 от ЗДДФЛ за невнесения в срок данък са определени дължими лихви за просрочие за периода 01.05.2013 г. до 30.09.2019 г. /датата на изготвяне на експертизата/ в размер на 2 586,07 лв.

В настоящото производство като доказателства са приобщени приложените документи по адм.дело № 6999/2017 г. по описа на АССГ, Първо отделение, 18-ти състав и по адм.дело № 13771/2018г. по описа на ВАС, VIII отделение.

С Решение № 4925/19.07.2018 г. постановено по адм. дело 6999/2017 г., жалбата на В. В. Р. срещу Ревизионен акт № Р-2002216004413-091-001 от 16.02.2017 г. е приета за частично основателна, като РА е изменен в частта в която на В. В. Р. допълнително са установени задължения за данъчен период от 01.01.2012 г. до 31.12.2012 г., данък по чл.48, ал.1 от ЗДДФЛ за 2012 г. от 583 901,18 лв. на 499 739,16 лв. и лихви върху тях от 225 644,87 лв. на 193 121 лв. Жалбата на В. В. Р. е отхвърлена в останалата ѝ част като неоснователна за сумата за сумата над 499 739,16 лв. до 583 901,18 лв. – задължения по чл.48 ал.1 от ЗДДФЛ над 193 121,40 лв. до 225 644,87 лв.–лихви за забава. Решението по адм. дело 6999/2017 г. е отменено в частта, с която е отхвърлена жалбата против РА № Р-2002216004413-091-001 от 16.02.2017 г. и в частта с разноските с Решение № 7506/21.05.2019 г. на ВАС, постановено по адм. дело 13771/2018 г. Всички цитирани съдебни актове са приложени към доказателствата по делото.

Въз основа на така установената фактическа обстановка съдът направи следните правни изводи:

Жалбата до съда е подадена чрез дирекция ОДОП – С. на 19.06.2017 г. в срока и по реда на чл. 155, ал.1 от ДОПК и от лице с правен интерес, като адресат на РА, с който в негова тежест са определени задължения, поради което е допустима и следва да бъде разгледана по същество.

Разгледана по същество жалбата е частично основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт, включва преценка, дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

Воден от мотивите на ВАС изложени в Решение № 7506 от 21.05.2019 г. постановено по адм. дело № 13771/2018 г. по описа на ВАС, Осмо отделение, настоящият състав приема, че оспореният РА № Р-22002216004413-091-001/16.02.2017 г. е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 ДОПК, и в предвидената форма, съгласно чл. 119 и чл. 120 ДОПК, включително разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размера 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.

Предмет на оспорване в настоящото производство с оглед диспозитива на решението на ВАС, са установените с ревизионния акт задължения за данък по чл. 48, ал.1 от ЗДДФЛ в размер на отхвърлената част на РА, а именно главница в размер на 84 162.02 лева и лихви в размер на 32 523.87 лева.

Не е спорно по делото, че В. В. Р. е местно физическо лице по смисъла на ЗДДФЛ с постоянен адрес и център на жизнени интереси в Република България по смисъла на чл. 4, ал. 1, т. 1 ЗДДФЛ и на основание чл. 6 и чл. 12 от с.з. е данъчно задължено лице за облагаемия си доход през данъчната година от източници в Р.България и от чужбина.

Съгласно нормата на чл. 6 от ЗДДФЛ, местните физически лица са данъчно

задължени за облагаемия си доход, получен през определената данъчна година от източници в страната и от чужбина. Сумата на годишния данък се определя върху данъчната основа, представляваща сбор от доходите от всички източници и се изчислява като 10 процентна ставка по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ за периодите след 31.12.2007 г. Данъчната основа е облагаемия доход за съответната данъчна година, намален с разходите за дейността и предвидените в съответния материален закон вноски и облекчения. При условие, че данъчно задълженото лице има доходи едновременно от два или повече източника, данъчната основа за общия годишен доход представлява сборът от данъчните основи, определени поотделно за всеки източник на доход, в съответствие с разпоредбите на глави от седма до единадесета. Съгласно чл.50 от ЗДДФЛ, местните физически лица подават ГДД по образец. На основание чл.53 от ЗДДФЛ срокът за подаване на ГДД е до 30 април на годината, следваща годината на придобиване на дохода. Придобитите от физическото лице доходи могат да бъдат определени като облагаеми и необлагаеми. Облагаеми са доходите от всички източници придобити от данъчно задълженото лице през данъчната година, с изключение на доходите, които са необлагаеми по силата на закон, доходите, подлежащи на облагане с окончателен данък по реда на глава шеста от ЗДДФЛ или с окончателен данък по реда на ЗКПО, както и доходите, подлежащи на облагане с патентен данък по реда на ЗМДТ.

В ЗДДФЛ не се съдържа определение или легална дефиниция на понятието „доход“, като видовете доходи, в зависимост от източника им, са изброени в чл. 10 от ЗДДФЛ. Освен това в ЗДДФЛ изрично са регламентирани доходите, които не подлежат на данъчно облагане или са освободени от облагане, както и какво не се счита за доход (чл. 13 и чл. 24, ал. 2 от ЗДДФЛ). В данъчното законодателство и в частност ЗДДФЛ отделните източници на доходи не са изчерпателно изброени, поради което законодателят изрично е въвел общия принцип, според който подлежат на облагане доходите от всички източници, с изключение на доходите, които са необлагаеми по силата на закон (чл. 12, ал. 1 от ЗДДФЛ). Съгласно разпоредбата на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ във връзка с чл. 10, ал. 1, т. 6 от ЗДДФЛ брутната сума на доходите, придобити от задължените лица през данъчната година от всички други източници, които не са изрично посочени в ЗДДФЛ и не са обложени с окончателни данъци по реда на ЗДДФЛ или с окончателни данъци по реда на ЗКПО, се третира за данъчни цели като облагаем доход. 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. Императивно изискване на разпоредбата на чл. 35, т. 6 от закона е доходът да е от източник, който не е изрично посочен в този закон, което означава, че следва да е установено основанието за получаването на такъв доход.

В ЗДДФЛ са посочени следните източници на доходи - доходи от трудови правоотношения, доходи от стопанска дейност като едноличен търговец, доходи от друга стопанска дейност (вкл. и дохода на лица, регистрирани като земеделски производители), доходи от наем или от друго възмездно предоставяне за ползване на права или имущество, доходи от прехвърляне на права или имущество, доходи от източниците, посочени в чл. 35, т. 1 - 5 ЗДДФЛ, както и доходи по чл. 37 - 38 от закона. Анализът на разпоредбите, уреждащи тези видове доходи води до обоснования извод, че те се получават въз основа на съществуващи, съществуващи и/или развиващи се правоотношения, по повод на които за съответното лице се

поражда притезание за оценимо в пари право, като от друга страна по силата на тези правоотношения е породена корелативна връзка платец на доход - получател на доход. Т.е. понятието "източник на доход" предполага наличието на правоотношение, по силата на което за съответното лице е породено вземане за оценимо имуществено право, и/или прехвърлящо такова имуществено право лице или лица, които от гледна точка на данъчния закон се квалифицират като платец на дохода.

За целите на данъчното облагане, за да се обложи или освободи от облагане получен доход е важно да се докаже неговият характер и основанието за получаването му. В чл. 12, ал. 1 ЗДДФЛ е предвидено, че 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. 15 данъчната година е календарната година, а в чл. 17 ЗДДФЛ е предвидено, че общата годишна данъчна основа е сумата от годишните данъчни основи по чл. 25, 30, 32, 34 и 36 ЗДДФЛ, намалена с предвидените в този закон данъчни облекчения.

В настоящия случай и с оглед дадените задължителни указания на ВАС, спорът по делото се концентрира относно сумите отнесени към разходната част на паричния поток, а именно спорни са кои суми внесени от В.Р., внесени в брой на каса по банкови сметки на трите дружества, следва да се считат за направен разход.

Задълженията на В.Р. са определени с ревизионния акт по аналогия, като е приложен процесуалният ред по чл. 122 и сл. ДОПК, тъй като са установени обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, т. 7 от 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. Касе 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 т. 7. При ревизия по аналогия презумпциите и предположенията за определяне размерите на укрити доходи/приходи следва да бъдат използвани само тогава, когато за анализирането на посочените в ал. 2 на чл. 122 ДОПК обстоятелства не са налице каквито и да било обективни данни, но в същото време бъде установено, че получените от лицето приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране на стопанската му дейност не съответстват на имущественото и финансовото му състояние за ревизирания период (чл. 122, ал. 1, т. 7 ДОПК). 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.

В настоящия случай съдът намира, че органите по приходите са разполагали с материалноправното основание на чл. 122, ал. 1, т. 7 от ДОПК, да определят задълженията на В.Р. за данък върху доходите на физическите лица, по аналогия. Според чл. 123, ал. 1 ДОПК, в случаите по чл. 122, ал. 1, при определяне на основата по реда на чл. 122, ал. 2 се смята до доказване на противното, че е налице подлежаща на облагане с данъци печалба или доход, когато: т. 1 стойността на имуществото на лицето явно съществено превишава размера на декларираните

приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране, получени от него и т. 2 направените разходи от лицето и от свързаните с него лица по § 1, т. 3, буква „а“ от допълнителните разпоредби явно и съществено превишават размера на декларираните получени средства.

Нормата на чл. 122, ал. 1, т. 7 от ДОПК изисква наличие на данни за получените от лицето приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране на стопанската му дейност, които не съответстват на имущественото и финансовото му състояние за ревизирия период, т.е извършените от лицето разходи надвишават получените от същия приходи, които да са с доказан произход. Съдържанието на цитираната норма 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.

На следващо място следва да се посочи, че ревизията по чл. 122 ДОПК се извършва при наличие на някое от обстоятелствата, визирани в ал. 1, като същите не се намират в отношение на кумулативност, а на алтернативност, което означава, че наличието само на едно от тях е достатъчно основание за прилагането им. 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 деклариран от него. Установяване наличието на допълнителни средства за финансиране, във 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.

Настоящият състав, съблюдавайки нормата на чл. 168, ал. 1 АПК, намира, че следва въз основа на представените от страните доказателства и тези, събрани в хода на съдебното производство и дадените задължителни указания на ВАС, да провери законосъобразността на оспорения административен акт на всички основания по чл. 146 от кодекса.

В мотивите на решението на ВАС изрично е посочено, че за лични парични средства на В.Р. могат да се считат само сумите, които последният е внесъл с представена само от него декларация за произход на парите, както и вноските, по които не е представена никаква декларация за произход на парите.

Установява се в случая, с оглед събраните по делото доказателства, в точа число и от изслушаното допълнително заключение на вещото лице по допуснатата и приета от съда, като неоспорена от страните съдебно-счетоводна експертиза, че отразените внесени суми на каса от жалбоподателя Р. по банковите сметки на дружествата [фирма] и [фирма], за част от които са представени подписани от В.Р. Декларации по чл. 4, ал. 7 и по чл. 6, ал. 5, т. 3 от ЗМИП за произхода на паричните средства, а за други не се представени такива декларации, направени като вноски на каса в [фирма] по сметките на посочените дружества е установено превишение със знак минус от 440 641,63 лв. – определена обща годишна данъчна основа и съответно начислен данък по реда на чл.48 от ЗДДФЛ в размер на 44 064,16 лв., от които е установен авансово удържан данък – 196,10 лв., и дължим данък в общ размер на 43 868.06 лева

С оглед на това и предвид липсата на представени от страна на жалбоподателя доказателства оборващи поддържаната от ревизиращите теза по чл. 123, ал. 1, т. 1 от ДОПК, съдът намира, че именно така посочената сума е внесена лично от името на последния и е налице превишение на разходите над приходите за 2012 г. Ето защо правилно и законосъобразно органите по приходите са извършили облагането на лицето по особения ред от ДОПК.

По отношение на внесените от жалбоподателя по банковата сметка на дружеството

[фирма], доколкото по делото не е изяснено кое лице е издавало и подписвало Декларации по чл. 4, ал.7 и по чл. 6, ал. 5, т. 3 от ЗМИП за произхода на паричните средства или ценности - предмет на банкова операция или сделка за направените вноски на каса от жалбоподателя на посочените дати, съдът намира, че от страна на ревизиращите органи не са събрани категорични доказателства, че сумата е внесена лично от Р.. Посочено е, че счетоводната и друга информация и документация се съхранява 5 години.

При това положение с оглед начална разполагаема сума в брой в размер на 413 283,28 лв., налична сума по банкова сметка в размер на 90,11 лв., общо приходи в размер на 62 164.98 лв. и общо разходи в размер на 916 180.00 лв., е налице превишение на разходите над приходите /недостиг на парични средства/ в размер на 440 641,63 лв.

Определена обща годишна данъчна основа и съответно начислен данък по реда на чл.48 от ЗДДФЛ за 2012 г. е в размер на 44 064,16 лв., от които след приспадане на авансово удържан данък в размер на 196,10 лв. дължимият данък е в размер на 43 868.06 лева.

С оглед гореизложеното и след съвкупната преценка на всички представени по делото доказателства, съдът намира жалбата срещу Ревизионен акт № Р-2002216004413-091-001/16.02.2017 г., за частично основателна. Последният следва да бъде изменен в оспорената част на установените задължения по чл. 48 от ЗДДФЛ, с оглед диспозитива на решение № 7506/21.05.2019 г. на ВАС, постановено по адм. дело 13771/2018 г., относно размера на установените задължения по чл. 48 ЗДДФЛ за данъчен период 2012 г., като същите от 84 162.02 лева се изменят на 25064,49 лева и следващи се лихви за забава от 32 523.87 лева на 28 589.75 лева, а в останалата част жалбата следва да се отхвърли като неоснователна.

По разноските по производството:

С оглед изхода на спора, и на двете страни по спора се дължат разноски, съразмерно на уважената респ. отхвърлената част на жалбата. На жалбоподателят се дължат разноски, съразмерно уважената част на жалбата, като такива му се дължат за заплатена държавна такса и възнаграждения за вещи лица в размер на общо 531,74 лева. На основание чл.8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатски възнаграждения в полза на ответната страна следва да бъде присъдени разноски за всички производства съгласно чл. 226, ал.3 от АПК за юрисконсултско възнаграждение в размер на общо 6418,88 лева /или за всяка една инстанция юрисконсултско възнаграждение в размер на 2139,62 лева/, съразмерно на отхвърлената част от жалбата.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София град.

РЕШИ:

ИЗМЕНЯ по жалба на В. В. Р., [ЕГН] от [населено място],[жк],[жк][жилищен адрес] Ревизионен акт № Р-2002216004413-091-001/16.02.2017 г., издаден от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.-орган, възложил ревизията и А. А. Н., на длъжност старши инспектор по приходите при ТД на НАП С.-ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 722/12.05.2017 г., издадено от А. Г. Г., директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на Националната агенция за приходите, в частта, в която е отхвърлена жалбата съобразно диспозитива на постановено решение № 7506/21.05.2019 г. постановено по адм. дело 13771/2018 г., по описа на ВАС, VIII отделение, като определеното установено задължение за

данъчен период от 01.01.2012 г. до 31.12.2012 г., данък по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ за 2012 г., от **84162,02 лева**, следва да се измени на **25 064.49 лева** и лихви върху тях от **32523.87 лева** на **28589,75 лева**, като **ОТХВЪРЛЯ** жалбата в останалата част за сумата над **25 064.49 лв.** до **84162,02 лева лв.** – задължения по чл.48 ал.1 от ЗОДФЛ и за сумата над **28589,75 лева** до **32523.87 лева** – лихви за забава, като **НЕОСНОВАТЕЛНА**.

ОСЪЖДА Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" [населено място] при Централно управление на Национална агенция за приходите да заплати на В. В. Р., ЕГН: [ЕГН] от [населено място],[жк],[жк][жилищен адрес] сумата от **531,74 лева**, представляваща разноски по делото, която сума следва да се внесе от бюджета на Дирекция „ОДОП“ при Централно управление на НАП, [населено място].

ОСЪЖДА В. В. Р., [ЕГН] от [населено място],[жк],[жк][жилищен адрес] да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" [населено място] при Централно управление на Национална агенция за приходите, сумата от **6418,88 лева**, представляваща възнаграждение за осъществената юрисконсултска защита.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република България в четиринадесетдневен срок от съобщаването на страните за неговото изготвяне.

СЪДИЯ: