

РЕШЕНИЕ

№ 1905

гр. София, 22.03.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65
състав**, в публично заседание на 23.02.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ванина Колева

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **5251** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на К. К. В., ЕГН [ЕГН] от [населено място], против ревизионен акт (РА) № Р-22002219006763-091-001 / 25.01.2021 г., поправен с РА за поправка на РА № П-22221421020614-003-001/18.02.2021г., издаден от Р. Р. Б. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и М. К. М. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 578/12.04.2021г.от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДД“ОДОП“) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), с който са установени задължения по чл. 48, ал. 1 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за данъчни периоди от 2012 г. до 2017 г., общо в размер на 27992,19 лв. и лихви към тях в размер на 21 685,04 лв.

Жалбоподателят счита, че РА е нищожен, недопустим, незаконосъобразен, необоснован и неправилен. Конкретно сочи, че е извършена недопустима поправка на РА, че са налице съществени нарушения на административнопроизводствените правила при издаването му, че е нарушена разпоредбата на чл.109 ДОПК относно задълженията за 2012г. и 2013г., които твърди, че са погасени по давност. Твърди, че при повторната ревизия не са спазени указанията на решаващия орган, а възражението му срещу ревизионния доклад не е обсъдено. По същество са изложени доводи, че констатациите на органите по приходите за извършените разходи са неверни, което е довело и до неверни констатации относно разходите и приходите по години и

съответно до неверни заключения за дължими данъци. Изложени са доводи, че е следвало да се признае за приход дарение от майка му и баща му, както, лични спестявания в размер на 50 000 лв., получени от "обичайни подаръци", получена от [фирма] сума в размер на 80 000 лв. Твърди, че неправилно са определени началните и крайни салда по години. Моли съда да отмени обжалвания ревизионен акт. Претендира разноски.

Ответникът по жалбата, директорът на дирекция "Обжалване и данъчно осигурителна практика" - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата, моли съда да я отхвърли като неоснователна и недоказана и да потвърди обжалвания ревизионен акт. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на адвокатския хонорар платен от жалбоподателя.

Прокурор - представител на Софийска градска прокуратура, не участва при разглеждане на делото.

Ревизионният акт е обжалван в рамките на предвидения за това срок, пред горестоящия в йерархията на приходната администрация орган, който с решението си го е потвърдил изцяло в обжалваната част. Така постановеният от директора на Дирекция "ОДОП" – С. резултат и подаването на жалбата в рамките на предвидения за това преклузивен срок, налагат извод за нейната процесуална ДОПУСТИМОСТ.

Ревизионното производство е започнало със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22002219006763-020-001 от 22.10.2019г., връчена по електронен път на 30.10.2019 г. Със Заповед за изменение на ЗВР (ЗИЗВР) №Р-22002219006763-020-002 от 27.01.2020 г. е удължен срокът за завършване на ревизията. Тези заповеди са издадени от Р. Р. Б., на длъжност „началник сектор“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-818/10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С.. Ревизията е за установяване на задълженията за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2012 г. до 31.12.2017 г.

В срока по чл. 117, ал. 1 ДОПК е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22002219006763-092-001 от 13.03.2020 г. от ревизиращите органи по приходите, овластени с посочените ЗВР и връчен по електронен път на 16.03.2020 г. Срещу РД е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК с вх. №59-00-1253 от 27.03.2020г., което е прието за процесуално допустимо, но по същество за неоснователно.

Въз основа на съставения РД, органът възложил ревизията и ръководителят на ревизията, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК, са издали РА №Р-22002219006763-091-001 от 25.01.2021 г. Същият е надлежно връчен на ревизираното лице на 26.01.2021г. по електронен път.

С РА за поправка на РА № П-22221421020614-003-001/18.02.2021г., на основание чл.133, ал.3 ДОПК, въз основа на подадена молба № Р-22002219006763-056-001 от 02.02.2021г. РА е поправен, като в таблица 3 се вписват задължения по ЗДДФЛ в размер на 27992,19 лв. и лихви в размер на 21683,04 лв.

Така издаденият ревизионен акт е обжалван от ревизираното лице на основание и в срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК пред горестоящия в йерархията административен орган - директорът на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, който в срока по чл. 155, ал. 1 ДОПК е постановил решението си под № 578/12.04.2021г. с което е потвърдил Ревизионен акт №Р-22002219006763-091-001/25.01.2021 г., поправен с Ревизионен акт №П-22221421020614-003-001/18.02.2021г. и е указал, че погасителната давност за установеното задължение за данък върху доходите на

физическите лица по ЗДДФЛ в размер на 26 949,40 лв., ведно с лихва в размер на 21 187,56 лв. за данъчен период 2012 г. е изтекла, поради което РА №Р-22002219006763-091-001/25.01.2021 г., поправен с Ревизионен акт №П-22221421020614-003-001/18.02.2021 г. за поправка на РА, не подлежи на принудително изпълнение в тази част, считано от датата на подаване на възражението за изтекла давност, указано е да се извърши проверка за установяване на основания за прилагане на разпоредбата на чл. 170, ал. 3 от ДОПК или за предприемане на действия по чл. 173 от ДОПК за отписване на това задължение.

В хода на ревизията е установено, че жалбоподателят е местно лице по смисъла на чл. 4, ал. 1 от ЗДДФЛ – разведен е и има три деца. На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, са му връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения. Приобщени са всички документи и доказателства, събрани в хода на предходната ревизия, приключила с РА №Р-22221418004785-091-001/15.04.2019 г., събрани при извършените справки и насрещни проверки на физически и юридически лица.

В хода на втората ревизия, във връзка с дадените обяснения, на ревизираното лице е указано е да представи документи и доказателства за имущественото и финансовото си състояние, за получавани приходи и разходи, в това число: за декларираната начална разполагаема сума от 269000 лв., формирана от спестявания и предоставени дарения от родители и дядо/, за предоставена му сума в размер на 55000 лв. от [фирма] с ЕИК[ЕИК].

Извършени са насрещни проверки на [фирма] и физическото лице Н. К. Г., относно твърдението за предоставена сумата в размер на 80 000 лв. от [фирма].

След анализ на събраната в хода на проверката и ревизията информация, органите по приходите приемат, че разходите на лицето за ревизираните периоди не съответстват на получените доходи. Според тях, в случая е налице обстоятелството по чл. 122, ал. 1, т. 7 от ДОПК – декларираните и/или получените приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране на стопанската дейност на ревизираното лице не съответстват на имущественото и финансовото му състояние за ревизираните периоди. В тази връзка, на основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК, на задълженото лице е връчено уведомление по чл. 122 от ДОПК с изх. №Р-22002219006763-113-001/08.01.2020 г., за констатирани обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 7 от ДОПК и за възможността основата за облагане с данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите 01.01.2012 г. - 31.12.2017 г. да бъде определена по реда на чл. 122 от ДОПК.

К. В. декларира разполагаема сума в брой в размер на 269000,00 лв. от следните източници: 50 000,00 лв. - спестявания от бизнес с недвижими имоти до 2007 г.; 80 000,00 лв. - получени през 2004 г. от [фирма]; 55 000,00 лв. - дарени от майка му; 54 000,00 лв. - дарени от баща му и 30 000,00 лв. - дарени от дядо му.

Ревизиращите са определили начална разполагаема сума в брой към 01.01.2012 г. в размер на 5 000,00 лв.

Относно даренията от майка му, баща му и от дядо му, за произход на средствата е представено „Съобщение от Пазарджишки данъчен орган №263 от 12.12.1945 г. за определяне на дължим данък наследство“, според което К. В. В. /баща/ е придобил чрез наследяване сумата в размер на 65 625 лв. /шестдесет и пет хиляди шестстотин двадесет и пет лева/. Представено е копие на документ от 24.12.2010 г. и декларация, подписана от майка му, в която твърди, че е свидетел на дарението, направено на К. В.

от неговия баша.

При проверка в информационните системи в хода на ревизията не са установени сделки с имоти. Констатирано е, че на името на родителите на ревизираното лице е деклариран само имот в [община], придобит по давност през 1998 г., както и че в периодите от 2000 г. до 2017 г., на родителите не са изплащани възнаграждения по трудови и извънтрудови правоотношения. За този период те са получавали единствено пенсия в размери от 72,28 лв. до 263,59 лв.

Не са кредитирани и твърденията на ревизираното лице, че през 2004 г. 80 000,00 лв. от [фирма], в което е съдружник и което е получило сумата от продажба на недвижим имот на [фирма], получена от управителя на [фирма] - Н. Г.. Представена е разписка, според която на 15.06.2004 г. К. В. е получил от Н. Г. - управител на [фирма] сумата от 80 000 лв.

В депозирано писмено обяснение е заявено, че [фирма] не осъществява дейност за периода 2008 г. - 2018 г.

Във връзка с твърденията за спестени 50 000,00 лв. от бизнес с недвижими имоти до 2007 г., в писмени обяснения К. В. твърди, че е получавал доходи във връзка с успешно реализирано посредничество при сделки с недвижими имоти през 90-те години, когато при успешно реализирани сделки е имало практика страните по сделката в знак на благодарност да му предоставят парични средства под формата на подаръци в брой.

Сумите са му предавани като физическо лице и представлявали по своя характер „обичайни подаръци“ - при такъв тип сделки, които не подлежат на деклариране и няма ред, по който да бъдат декларирани, поради липса на документално оформяне на предаването на тези суми. Заявява, че спестените средства от този период са около 50 000,00 лв. и ги е съхранявал в брой в дома си.

В периодите от 2002 г. до 2012 г. К. В. се е осигурявал, като самоосигуряващо се лице във [фирма], както следва: от м. 10.2002 г., с осигурителен доход 170,00 лв.; през 2003 г. и 2004 г. се е осигурявал върху осигурителен доход от 200,00 лв.; през 2005 г., 2006 г. 2007 г. - 220,00 лв.; през 2008 и 2009 г. - 240,00 лв. и 260,00 лв., а през 2010 г. и 2011 г. - 420,00 лв. При ревизията са установени данни за изплатени доходи от трудови правоотношения от [фирма]: за 2010 г. - 4 355,20 лв.; за 2011 г. - 5 787,60 лв., а от граждански договори - 500,00 лв.

Освен декларираната към 01.01.2012 г. сума в размер на 269 000 лв. разполагаеми парични средства в брой. Ревизираното лице декларира, че в началото на 2013 г. е разполагал с 264 000 лв., в началото на 2014 г. с 202000 лв., в началото на 2015 г. със 149 000 лв., в началото на 2016 г. със 100000 лв., а в началото на 2017 г. със 77 000 лв. Сумите, декларирани като налични са взети предвид при установяване на задълженията по ЗДДФЛ.

Освен доходите от трудови правоотношения, за целите на ревизията са признати доходи, изплатени суми, както следва: през 2015г. – 1,05 лв. и през 2014 г. – 1,25 лв. и от [фирма] за изплатени: през 2016 г. – 3,20 лв., през 2015 г. – 0,75 лв. и за 2013 г. – 1,50 лв.

Признати са получени доходи от наем от [фирма] по години, както следва: през 2014 г. - 995,48 лв., през 2016 г. - 2 488,70 лв. и през 2017 г. - 746,64 лв., необлагаеми на основание чл. 13, ал. 1 т. 24 от ЗДДФЛ, както и заеми от [фирма] с ЕИК[ЕИК] - в размер на 45000,00 лв. и от К. П. К. - в размер на 8 300,00 лв., декларирани в декларацията по чл. 50 от ЗДДФЛ за 2016г. Заемите не са погасени и по същите не са

плащани уговорените лихви, в резултат на което за ревизираните периоди не са определени разходи за плащане на лихви и за погасяване на заемите.

Признат е приход през 2015 г. от дарение в размер на 19 000,00 евро от брат му В. К. В.. През 2013 г. К. В. е получил от продажбата на лек автомобил сумата от 200,00 лв.

В хода на ревизията са определени разходи за: покупка на недвижим имоти: през 2015 г. поземлен имот в [населено място], [улица], за сума в размер на 23 000,00 евро; през 2017 г. - ниви в [населено място] - на обща стойност 6 000,00 лв. и гараж в [населено място], [улица] - за сумата от 13 123,62 лв.; и превозни средства, съгласно договор за покупко-продажба от 26.10.2016 г. на автомобил марка Ф., модел П. - за сумата от 19500,00

За издръжка и живот, за комунални услуги и пътувания в чужбина е приет декларираният от ревизираното лице размер, като органите по приходите не са оспорили и са приели за целите на ревизията така декларираният размер на разходите.

На основание чл. 134 от Търговския закон /ТЗ/ за парични вноски, / във „В.“ Е. са направени допълнителни парични вноски: за 2013 г. - 51350,00 лв., за 2014 г. - 47 500,00 лв., за 2015 г. - 36 600,00 лв.; за 2016 г. - 55400,00 лв. и за 2017 г. - 30 035,00 лв.

За извършената съпоставка между направените от лицето разходи и декларираният и/или получени доходи са изготвени таблици, в които намират отражение констатираните факти и обстоятелства.

За 2012 г. - парични средства в началото на данъчния период 5 312,00 лв. /в т.ч.: в брой 5 000,00 лв. и по банкови сметки 312,14 лв./; постъпления - 5209,74 лв.; разходи - 15 895,76 лв.; парични средства в края на данъчния период - 264 120,01 лв. /в т.ч. в брой 264 000,00 лв. и по банкови сметки - 120,00 лв./;

- 2013 г. - парични средства в началото на данъчния период - 264 120,01 лв. /в т.ч. в брой 264 000,00 лв. и по банкови сметки 120,01 лв./; постъпления - 5 439,03 лв.; разходи - 65 642,08 лв.; парични средства в края на данъчния период - 202 206,52 лв. /в т.ч. в брой 202 000,00 лв. и по банкови сметки - 206,52 лв./;

- 2014 г. - парични средства в началото на данъчния период - 202 206,52 лв. /в т.ч. в брой 202 000,00 лв. и по банкови сметки 206,52 лв./; постъпления - 5 963,48 лв.; разходи - 60 173,04 лв.; парични средства в края на данъчния период - 151 021,95 лв. /в т.ч. в брой 149 000,00 лв. и по банкови сметки - 2021,95 лв./;

- 2015 г. - парични средства в началото на данъчния период - 151 021,95 лв. /в т.ч. в брой 149 000,00 лв. и по банкови сметки 2 021,95 лв./; постъпления - 42 088,67 лв.; разходи - 95 847,34 лв.; парични средства в края на данъчния период - 101 010,41 лв. /в т.ч. в брой 100 000,00 лв. и по банкови сметки - 1010,41 лв./;

- 2016 г. - парични средства в началото на данъчния период - 151 021,95 лв. /в т.ч. в брой 149 000,00 лв. и по банкови сметки 2 021,95 лв./; постъпления - 60 948,40 лв.; разходи - 86 213,46 лв.; парични средства в края на данъчния период - 79 402,15 лв. /в т.ч. в брой 77 000,00 лв. и по банкови сметки - 2402,15 лв./;

- 2017 г. - парични средства в началото на данъчния период - 79 402,15 лв. /в т.ч. в брой 77 000,00 лв. и по банкови сметки 2402,15 лв./; постъпления - 8 065,52 лв.; разходи - 58 799,44 лв.; парични средства в края на данъчния период - 1615,44 лв. /в т.ч. в брой 0,00 лв. и по банкови сметки - 1 615,44 лв./

В резултат на съпоставката са определени следните годишни данъчни основи и задължения: за 2012 г. - 269 493,89 лв. и задължения в размер на 26 949,40 лв.; за 2014 г. е установен недостиг 3 024,99 лв. и са установени задължения в размер на 302,50 лв.; за 2015 г. - 3 747,13 лв. и задължения в размер на 374,71 лв.; за 2016 г. - недостиг

в размер на 3 655,80 лв. и задължения в размер на 365,58 лв. За 2013 г. и 2017 г. - не е установен недостиг и съответно задължения. Ревизиращият екип е приел за недеklarиран укрит доход констатиран за всяка от ревизираните години недостиг на парични средства. По отношение на този доход е приложил 10 % ставка по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ и така е установил спорните задължения. За да се определи размерът на недостига паричните средства в началото на данъчния период /в брой и по банкови сметки/ са събрани с постъпления на парични средства през годината и от тях са издадени направени разходи за годината и декларирани от лицето парични средства в края на данъчния период /в брой и по банкови сметки/.

При обжалването на РА по административен ред, директорът на Дирекция "ОДОП" С., след като е анализирал събраните при ревизията доказателства, е приел е, че при възлагане на ревизията е спазен срокът по чл. 109, ал. 1 от ДОПК, тъй като срокът за възлагане на ревизия за установяване на задължения по ЗДДФЛ за 2012 г. тече, считано от 01.01.2014 г. и изтича на 31.12.2018 г.

Възражението за изтекла погасителна давност по чл. 171, ал. 1 от ДОПК за 2012г. и 2013г. решаващият орган е приел за основателно, поради което, на основание чл.155, ал.2 ДОПК, е указал, че погасителната давност за установеното задължение за данък върху доходите на физическите лица по ЗДДФЛ в размер на 26 949,40 лв., ведно с лихва в размер на 21 187,56 лв. за данъчен период 2012 г. е изтекла, поради което РА не подлежи на принудително изпълнение в тази част, считано от датата на подаване на възражението за изтекла давност. Указал е да се извърши проверка за установяване на основания за прилагане на разпоредбата на чл. 170, ал. 3 от ДОПК или за предприемане на действия по чл. 173 от ДОПК за отписване на това задължение.

Директорът на дирекция "ОДОП" С. в решението си приема за недоказани твърденията на жалбоподателя за разполагаеми парични средства в брой - 269 000,00 лв. към 01.01.2012 г. Приел е, че представените писмени доказателства не удостоверяват [фирма] да е получило суми от [фирма].

Приел е за недоказани и твърденията за спестени 50 000 лв. от жалбоподателя от извършвана от него посредническа дейност при продажба на недвижими имоти и получаване на „обичайни подаръци“ от тази дейност, тъй като не са подкрепени с никакви доказателства от фактическа страна, а от правна страна посредническата дейност и даренията от трети лица са нормативно регулирани и съществува задължение за заплащане на съответните данъци, за каквито липсват данни.

Относно твърденията за дарени от родителите и дядото парични средства, решаващият орган приема, че стойността на валутата „лев“ през 1945 г. не може нито обективно, нито юридически да бъде приравнена на стойността на „лева“ през годината на твърдяното дарение от бащата. Родителите на ревизираното лице са получавали пенсии, чиито размер не позволява спестяване на посочените суми.

По искане на жалбоподателя по делото е изслушана и приета съдебно-счетоводна експертиза. Съдът кредитира заключението на вещото лице като компетентно и безпристрастно изготвено. В него вещото лице След като е взело под внимание материалите налични по делото и деклариранияте разполагаеми средства от лицето в началото на ревизирания период, е извършило съпоставка между направените от лицето разходи и получените доходи и разполагаеми средства за ревизираните години в табличен вид. Изготвило е паричен поток на ревизираното лице за процесните периоди от гледна точка на получени общо по години доходи и документално установени извършени разходи, като всеки период е третиран в обективна връзка с предходния и със следващия отчетен период, като данните на финансовия поток в началото на текущия период да съвпадат с данните в края на предходния отчетен период, съответно посочен е размерът на началното парично салдо на жалбоподателя към 01.01.2012г. Вещото лице е установило, че за за 2012г. при съпоставка между получени доходи и извършени разходи е налице отрицателно салдо/превишение на разходите/ в размер на 5 493,89лв. За 2013г. при съпоставка между получени доходи и извършени разходи е налице положително салдо в размер на 1 710,14лв. Не е налице доход за облагане. За 2014г. при съпоставка между получени доходи и извършени разходи е налице отрицателно салдо/превишение на разходите/ в размер на 3 024,99лв. За 2015г. при съпоставка между получени доходи и извършени разходи е налице отрицателно салдо/превишение на разходите/ в размер на 3 747,13лв. За 2016г. при съпоставка между получени доходи и извършени разходи е налице отрицателно салдо/превишение на разходите/ в размер на 3 655,80лв. Изчислени са и дължимите задължения и съответните лихви.

При така установените факти, в случая на първо място следва да се констатира, че релевантните за разрешаването на административноправния въпрос факти и обстоятелства са установени от материално компетентни органи на приходната администрация в хода на ревизионно производство, осъществено по реда на чл. 112 и сл. от ДОПК. Ревизията е завършила с издаването на оспорения РА, който е постановен в предвидената от закона форма, съобразно разпоредбата на чл. 120, ал. 1 от ДОПК.

В ревизионния акт са посочени фактическите и правните основания за неговото издаване. Ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за спорните периоди, като е изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви, предвид цитирания чл. 120,

ал. 2 ДОПК, представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективирана в множество решения на ВАС. В РД са изложени подробни мотиви на ревизиращите органи, обосноваващи изводите им относно неправомерно упражненото право на данъчен кредит.

Предвид изложеното и съобразно разпоредбата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия, съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК, в предвидената от закона форма, съгласно чл.113 от ДОПК, и съдържа всеки един от реквизитите, посочени в чл.120 от ДОПК.

Съдът счита за неоснователни възраженията, направени в жалбата, че извършената поправка на РА с РА за поправка е недопустима. В чл.133, ал.3 ДОПК е предвидено, че органът по приходите може по своя инициатива или по молба на заинтересованото лице да поправи очевидна фактическа грешка в ревизионния акт. В този случай се издава ревизионен акт, без да са необходими заповед за възлагане на ревизия и ревизионен доклад. В случая с РА за поправка на РА е поправен, като в таблица 3 се вписват задължения по ЗДДФЛ в размер на 27992,19 лв. и лихви в размер на 21683,04 лв. Следователно касае се за допуснатата очевидна фактическа и поправянето ѝ е извършено по предвидения в закона ред, поради което не е налице твърдяното в жалбата съществено нарушение на административнопроизводствените правила. В конкретния случай съвкупната преценка на приобщените по делото доказателства, налага да се приеме, че оспореният административен акт, в частта, в която е потвърден от директора на дирекция "ОДОП" С., е не само валиден, но и законосъобразен. Не се констатира съществени нарушения на процесуалните правила при осъществяване на действията от страна на приходната администрация. В случая фактическите констатации на органите на приходната администрация са истинни, а направените въз основа на тях правни изводи са съответни на материалния закон. В пълнота е спазена целта, която преследва закона с издаването на актове от категорията на процесния такъв.

Ревизията в настоящия случай е извършена по ред на чл.122 и сл. от ДОПК. Според разпоредбата на чл. 122, ал. 1, т. 7 от ДОПК - "Органът по приходите може да приложи установения от съответния закон размер на данъка към определена от него по реда на ал. 2 основа, когато декларираните и/или получените приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране на стопанската дейност на ревизираното лице не съответстват на имущественото и финансовото му състояние за ревизирания период", а съгласно т. 2 - когато "са налице данни за укрити приходи или доходи". Съответно, според разпоредбата на чл. 123, ал. 1 от 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: 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; 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.

Съгласно чл. 124, ал. 2 от ДОПК, в производството по обжалване на РА при извършена ревизия по чл. 122 от ДОПК, фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 ДОПК е подкрепено от събраните доказателства. Така установената презумпция за вярност на фактическите констатации е оборима, но доказателствената тежест за това носи жалбоподателя. Следователно, в производството по съдебно обжалване на РА, в тежест на органите по приходите е да установят наличието на основание за облагане по аналог, а в тежест на жалбоподателя е да установи при условията на пълно и насрещно доказване твърдените от него факти и обстоятелства, с които се опровергават фактическите констатации в акта.

За процесните данъчни периоди приложим е ЗДДФЛ. Според чл.3 от ЗДДФЛ данъчно задължени лица са: 1. местните и чуждестранните физически лица, които са носители на задължението за данъци по този закон; 2. местните и чуждестранните лица, задължени да удържат и внасят данъци по този закон, като в чл. 4, ал. 1, т. 1 от същия закон е посочено, че местни физически лица, без оглед на тяхното гражданство, са лицата, които имат постоянен адрес в България. По отношение на местните физически лица, в чл. 6 от ЗДДФЛ, изрично е указано, че са данъчно задължени за доходи, произхождащи от източници в България и от чужбина.

Съгласно чл. 14, ал. 1 от ЗДДФЛ с данък върху общата годишна данъчна основа се облагат доходите по глава пета, придобити през данъчната година, с изключение на доходите от стопанска дейност като едноличен търговец, а в чл. 16, ал. 1 (от същия закон) е указано, че облагаемият доход и данъчната основа се определят за всеки източник на доход поотделно съгласно разпоредбите на този закон. Член 12, ал. 1 от ЗДДФЛ пък посочва, 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.

Изложеното до тук от фактическа и правна страна, налага да се направят следните правни изводи:

Относно наличието на предпоставките по чл. 122, ал. 1, от ДОПК, в случая е необходимо да се отбележи следното: В хода на ревизията и в приобщените доказателства от предходната ревизия се установява недостиг на парични средства, при извършена за целите на ревизията съпоставка на приходите и разходите на ревизираното лице.

След анализ на събраните в хода на ревизията доказателства се установява несъответствие между получените доходи и имущественото и финансово състояние на лицето, поради което е налице и предпоставката на чл.122, ал.1, т.7 от ДОПК. В случая е проявен съставът, предвиден в хипотезата на чл.122, ал.1, т.7 от ДОПК във връзка с чл. 123 от ДОПК, което предопределя определяне на основата за облагане с процесния пряк данък по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК. В този смисъл основанията по чл.122 от ДОПК в случая са безспорно установени, поради което се е наложило да се прибегне до особения ред за извършване на данъчна ревизия предвиден в чл. 122 и сл. от ДОПК, който е приложим във всеки случай, когато данъчната основа не може да бъде определена по реда на съответния материален данъчен закон. Казано с други думи, когато е налице едно противоправно развитие на данъчните правоотношения, което е последица от проявлението на някой от фактите възведени в чл. 122, ал. 1 от ДОПК, се прилага особеният ред за извършване на ревизионно производство, същността на което е да се установят и анализират онези от изброените в закона обстоятелства /критерии/, които са относими към ревизирания данъчен субект, като целта на закона е да се установи възможната пълнота от данни, които се доближават максимално до тази данъчна основа, при която би се стигнало при нормално развитие на правоотношението. Това обаче не означава, че следва да бъдат напълно игнорирани основните принципи на облагане, възведени в съответния материален закон.

В конкретния казус, се констатира, че органите на приходна администрация са съобразили основните правила за облагане по ЗДДФЛ, и при наличието на предпоставките предвидени в чл.122, ал.1, т. 7 от ДОПК, са взели предвид всяко от относимите за ревизираното лице обстоятелства, предвидени в чл. 122, ал. 2 от ДОПК и по този начин са определили основата за облагане на същата с преки данъци за всеки един от процесните отчетни периоди. Спрямо така определената данъчна основа е приложена данъчната ставка по съответно чл. 48 ЗДДФЛ, в приложимите редакции през съответния отчетен период.

Неминуемо, така определената облагаема основа, ще се различава в една или друга степен от обективно осъществения фактически състав, но това е резултат на противоправното поведение на задълженото лице, което разполага с процесуална възможност, в

хода на производството по обжалване на ревизионният акт да опровергае истинността на установените фактически констатации. Това определя и доказателствената тежест в настоящия процес.

Доказателствената тежест се състои в правото и задължението на съда 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. А щом юридическият факт не е осъществен, не могат да настъпят и последиците, които съответната материално правна норма свързва с неговото проявление.

На първо място, съдът счита за неоснователно оплакванията, свързани с приложението на чл. 109 от ДОПК и за недопустимост на образуваното ревизионно производство поради изтичането на 5-годишния преклузивен срок по чл. 109, ал. 1 от ДОПК. Този довод подробно е обсъден в мотивите на решението на директора на дирекция "ОДОП" С. и изводите се споделят изцяло от настоящият състав. Визираната норма въвежда процесуална пречка за образуване на производство за установяване на задължения за данъци, когато са изтекли 5 години от изтичането на годината, в която е подадена декларация или е следвало да бъде подадена декларация. В случая, на основание чл. 67, ал. 4 от ЗДДФЛ, следва да се плати до 30 април на годината, следваща годината на придобиване на дохода. При повторната ревизия не започва нова такава, а се възстановява висящността на производството по издаване на отменения ревизионен акт. Аргумент за това е и нормата на чл. 155, ал. 6 от ДОПК, която изрично сочи, че производството по издаване на новия акт започва от незаконосъобразното действие, послужило за отмяната на акта. Всички тези обстоятелства се обсъдени подробно от решаващия орган и същите са в съответствие с установената съдебна практика на съдилищата по тълкуването на чл. 109 от ДОПК, която е безпротиворечива по този въпрос. (Решение № 164 от 8.01.2014 г. на ВАС по адм. д. № 3693/2013 г., VIII о.).

При изготвянето на паричния поток на жалбоподателя за 2012г. ревизиращите са приели начално салдо към 01.01.2012г. в размер на 5000,00 лева. Основните възражения в жалбата са именно относно така приетото начално салдо. Жалбоподателят е декларирал, че към този момент е разполагал с 269 000,00 лв. в брой.

Съдът не споделя доводите относно получени от К. В. дарения от майка

му, баща му и дядо му общо в размер на 139 000 лв. В писмените обяснения, дадени в хода на ревизията, жалбоподателят твърди, че родителите му са разполагали със средствата чрез наследяване и спестявания. Посочено е, че баща му е наследил 65265 лв. от дядо му, за което е представено Съобщение от Пазарджишки данъчен орган № 263 от 12.12.1945 г. за определяне на дължим данък наследство“. Липсват доказателства родителите на жалбоподателя да са продавали ценности или имоти. Установено е, че те разполагат само с един имот, придобит по давност през 1998г. От 2000г. до 2017г. не са им изплащани възнаграждения по трудови договори, а размерът на получаваните от тях пенсии не позволява да спестят дарените суми. Впечатление прави и разминаването в показанията на жалбоподателя дадени в хода на ревизията, който първоначално заявява, че е съхранявал дарените и спестени суми в дома си, а в последствие представя договор за наем на банкова касета от 20.04.2012г. и от 03.06.2013г. и твърди, че ги е съхранявал в нея. От предсатвените договори не може да се установи какво е съхранявано.

Следва да се има предвид, че при пресмятане размера на наследството от дядо му, открито през 1945 г., както и размера на спестените 50 000 лв., които твърди, че представляват доход във връзка с успешно реализирано посредничество при сделки с недвижими имоти през 90-те години, дадени му под формата на обичайни подаръци от страните по сделката в знак на благодарност, трябва да се съобрази Закона за деноминацията на лева, обн., ДВ, бр. 20 от 5.03.1999 г., в сила от 5.07.1999. Според чл. 1 от този закон, считано от 5 юли 1999 г. българският лев се деноминира, като 1000 стари лева се заменят за 1 нов лев.

Относно спестените 50000 лв. от посредничество при сделки с недвижими имоти, не са представени и никакви доказателства във връзка с тези доходи, не е установено жалбоподателят да е продавал недвижими имоти, не е уточнено дали това е сумата преди или след деноминацията на лева.

Относно твърденията за получени 80 000,00 лв. от [фирма] не са представени доказателства относно изплатени суми на К. К. врачански от дружеството. За периода 2008 г. - 2018 г. е декларирано, че то не упражнява дейност. Представената разписка е частен свидетелстващ документ и не разполага с обвързваща съда материална доказателствена сила

При така установените факти, следва извод, че остава недоказан фактът, че към 01.01.2012г. К. К. В. е разполагал с декларираната от него сума в размер на 269 000,00 лв. в брой.

За останалите приходи и разходи през ревизирания период не се спори. Те са установени, както в хода на ревизията, така и от вещото лице. За

ревизираните периоди лицето е получавало доходи от трудови правоотношения изплатени от [фирма], съгласно договор за положен личен труд, като управител и сумите са постъпвали по банкова сметка на лицето: 2012г. -5 788,60лв.; 2013г. -5 821,14лв.; 2014г. -- 5 556,60лв.; 2015г. - 5 514,60лв.; 2016г. - 5 777,40лв. и за 2017г. -6 377,00лв. Сумите са декларирани от К. К. В. в подадени годишни данъчни декларации по чл.50 от ЗДДФЛ.

Получени са доходи от наем с платец [фирма] по години: 2014г. - 995,48лв.; 2016г. - 2 488,70лв. и за 2017г. - 746,64лв. Доходите са квалифицирани, като необлагаеми, но същите са отразени в паричния поток, като приходи.

Съгласно подадени справки по чл.73 от ЗДДФЛ от А. Инвест Холдинг АД на лицето са изплатени суми: 2014г. -1,25лв. и 2015г.- 1,05лв. От [фирма] са получени суми: за 2013г. - 1,50лв.; 2016г. -3.20лв.; 2015г. - 0,75лв.

През 2013г. са получени доходи от продажба на лек автомобил марка М. в размер на 200,00лв.

През 2015г. К. К. В. е получил по сметка в П. банк дарение в размер на 19000 евро от брат си В. В., отразено в паричния поток за 2015г. в размер на 37 620,00лв.

С декларация по чл.50 от ЗДДФЛ за 2016г. жалбоподателят е декларирал получени заеми от [фирма], ЕИК[ЕИК] в размер на 45 000,00лв. и от К. П. К. в размер на 8 300,00лв. Сумите са отразени в паричния поток за 2016г. Няма данни за върнати суми и платени лихви по заемите.

К. В. е декларирал разходи за издръжка и живот за всяка отделна година в размер на 5400,00лв.

Декларирани са и разходи по години за комунални услуги, пътувания в чужбина, разходи за плащане на данъци и разходи свързани с членове на семейството, които суми вещото лице отразява в паричния поток.

По отделни години са правени допълнителни парични вноски на основание чл.134 от ТЗ във [фирма], както следва: 2013г. -51350,00лв.; 2014г. - 47500,00лв.; 2015г. - 36600,00лв.; 2016г.

Сумите са посочени в разходната част на паричния поток.

Съгласно нотариални актове през 2015г. е придобит поземлен имот в [населено място], [улица]/НА № 188,, рег. № 4312, дело 309 от 2015г./ за сума в размер на 23 000,00 евро; през 2017г. / НА № 80 том П, рег. № 2987, дело 246 от 2017г. и № 81, дело 246 от 2017г. /- ниви в [населено място] на обща стойност 6000,00лв. и гараж в [населено място], [улица] за сумата от 13 123,62лв., съгласно НА № 163, рег. № 3188, дело 281 от 2017г.

С договор за покупка-продажба от 26.10.2016г. К. К. В. е придобил автомобил марка Ф., модел П. за сумата от 19 500,00лв.

В изготвената ССЕ съобразно поставената задача вещото лице изчислява паричния поток по отделни години съобразявайки начално салдо към 01.01.2012г. в размер на 269 000,00лв. декларирани от К. В. и декларираните налични средства за всеки от периодите, съобразило е и наличните средства по банковите сметки на лицето и стига до извод, че: За 2012г. при съпоставка между получени доходи и извършени разходи е налице отрицателно салдо/превишение на разходите/ в размер на 5493,89лв. и, съгласно чл.48 от ЗДДФЛ, размерът на дължимия данък за 2012г. ще бъде 549,39лв.

За 2013г. не е налице доход за облагане.

За 2014г. при съпоставка между получени доходи и извършени разходи е налице отрицателно салдо/превишение на разходите/ в размер на 3024,99лв. и, съгласно чл.48 от ЗДДФЛ, размерът на дължимия данък за 2014г. ще бъде 302,50лв. За несвоевременно разчитане с бюджета с процесния РА са изчислени дължими лихви в размер на 176,35лв.

За 2015г. при съпоставка между получени доходи и извършени разходи е налице отрицателно салдо/превишение на разходите/ в размер на 3747,13лв. и, съгласно чл.48 от ЗДДФЛ, размерът на дължимия данък за 2015г. ще бъде 374,71лв. За несвоевременно разчитане с бюджета с процесния РА са изчислени дължими лихви в размер на 180,30лв.

За 2016г. при съпоставка между получени доходи и извършени разходи е налице отрицателно салдо/превишение на разходите/ в размер на 3655,80лв. и, съгласно чл.48 от ЗДДФЛ, размерът на дължимия данък за 2016г. ще бъде 365,58лв. За несвоевременно разчитане с бюджета с процесния РА са изчислени дължими лихви в размер на 138,83лв.

За 2017г. не е налице доход за облагане.

Както бе посочено, съдът не кредитира заявеното от жалбоподателя във връзка с размера на наличните средства към 01.01.2012г. и за този период следва да се приеме за законосъобразно установеното в РА, а именно задължения по чл.48, ал.1 от ЗДДФЛ за периода 2012г. в размер на 26 949,40лв. и лихва 21 187,56лв. В останалата част установеното от вещото лице напълно съответства с установеното в обжалвания РА, поради което съдът счита РА за законосъобразен, а обжалването следва да бъде отхвърлено.

Заключението е оспорено от жалбоподателя в писмена молба, като счита, че експертът не е изпълнил точно поставената задача. Както посочва и вещото лице при изслушването му в открито съдебно заседание, експертизата е изпълнена точно според поставената задача, като вещото лице е изготвило паричен поток за всяка от годините, като е съобразило декларираните парични средства в началото на всеки от ревизираните периоди – всяка от годините. Към края на периода има налични средства, но същевременно има недостиг, който е формиран при изчислението на постъпленията и разходите през съответната

година. Тъй като декларираните като налични средства не са изхарчени, а са направени разходи, в по-голям размер от приходите, е формиран недостиг.

Тази методика, използвана от приходните органи и от вещото лице не е оспорена от жалбоподателя. Напротив, изчисленията са съобразени с декларираните от него налични суми в началното на всеки период. Взети са предвид и декларираните от К. В. приходи и разходи, при изготвяне на паричния поток.

В заключение, следва в случая да се посочи, че жалбоподателят не ангажира в настоящото производство необходимата пълнота от доказателства, с които успешно да опровергае, посредством проведено пълно насрещно доказване нормативно установената материална доказателствена сила на ревизионния акт, придадена му от разпоредбата на чл. 124, ал. 2 от ДОПК и да докаже твърденията си за незаконсъобразност на оспорения ревизионен акт.

Тези изводи не се променят в никаква степен от приетото и неоспорено заключение на вещото лице по приетата ССЕ. Заключение на вещото лице дава точен и изчерпателен отговор на поставените въпроси относно размера на дължимите данъци, не се констатира нещо по - различно от приетото от ревизиращите органи. Напротив, констатациите на вещото лице кореспондира напълно с констатациите на органите по приходите в хода на ревизията, обективирани в издадения ревизионен акт и в този смисъл изцяло ги подкрепя. В случая органите на приходната администрация, установяват по безсъмнен начин проявлението на фактите и обстоятелствата, от които черпят правомощието си да определят данъчната основа за облагане на жалбоподателката по реда на чл. 122 от ДОПК, като констатациите им са обосновани със събраните в хода на ревизионното производство доказателства, а направените въз основа на тях правни изводи са съответни на материалния закон. В хода на проведеното административно производство са събрани достатъчно категорични и непротиворечиви доказателства, ползващи се с несъмнена достоверност, които в своята съвкупност позволяват да се формира обоснования и логичен извод за наличие на предпоставките по чл.122, ал.1, т.7 от ДОПК за определяне на облагаемата данъчна основа за облагане.

С оглед точното определяне на конкретния размер на облагаемата основа за обсъжданите периоди и съответното изчисление на размера на дължимите данъци, следва да се приеме, че в тази насока от страна на ревизиращите органи също не са допуснати нарушения на закона. Конкретният размер на облагаемата основа и дължимите данъци и осигурителни вноски и следващите се акцесорни задължения са правилно определени в ревизионния акт, което се

установи и от приетото заключение по ССЕ.

Предвид гореизложеното, ревизионният акт, като правилен и законосъобразен следва да бъде оставен в сила, а жалбата срещу него отхвърлена.

Относно възражението за изтекла давност за установените с РА задължения за 2012г. и 2013г., съдът споделя изводите на решаващият орган, че давността за 2012 г. следва да се приеме за изтекла, а за 2013 г. с процесния РА не са установени задължения.

Съгласно разпоредбата на чл. 171, ал. 1 от ДОПК публичните вземания се погасяват с изтичането на 5 -годишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, освен ако в закон е предвиден по-кратък срок. В случая, на основание чл. 67, ал. 4 от ЗДДФЛ, задължението следва да се плати до 30 април на годината, следваща годината на придобиване на дохода.

В чл. 172, ал. 1 от ДОПК са посочени изчерпателно основанията за спиране и прекъсване на давността за публичните вземания. Сред основанията за спиране са започването на производство по установяване на публично вземане - до издаването на акта, но за не повече от 1 година, както и периодът на неговото обжалване. Основанията за прекъсване на давността са посочени изчерпателно в чл. 172, ал. 2 от ДОПК – това са издаването на акт за установяване на публично вземане и предприемането на действия по принудително изпълнение. Ако актът за установяване бъде отменен, давността не се смята прекъсната.

В чл. 114, ал. 1 от ДОПК е предвидено, че срокът за извършване на ревизията започва да тече от датата на връчването на заповедта за възлагане.

Данъкът по чл. 48 от ЗДДФЛ за 2012 г. е следвало да бъде платен до 30.04.2013 г., следователно, давностният срок започва да тече от 1 януари на 2014 г. С връчване на Заповед №Р-22221418004785-020-001/16.08.2018 г. на 21.08.2018 г., на основание чл. 172, ал. 1, т. 1 ДОПК във връзка с чл. 112, ал. 1 и чл. 113, ал. 2 от ДОПК давностният срок за данъка по чл. 48 от ЗДДФЛ за 2012 г. спира да тече до датата на издаване на РА, но за не повече от една година. В настоящия случай до датата на спирането са изтекли 4 години, 8 месеца и 21 дни.

Първият РА е издаден на 15.04.2019 г., т. е. преди изтичане на една година от започване на ревизионното производство, а до изтичане на петгодишния давностен срок остават 4 месеца и 10 дни.

От датата на подаване на жалбата срещу първия РА - на 30.04.2019 г. до постановяване на Решение №1688/07.10.2019 г. на директора на ОДОП С. давността спира да тече, на основание чл. 172, ал. 1, т. 4 от

ДОПК. С решението ревизионният акт е отменен и преписката е върната за извършване на нова ревизия, с което е възстановена висящността на вече започналото ревизионно производство, поради неговия единен характер. Давността е продължила да тече от датата на постановяване на решението на дирекция ОДОП - 07.10.2018 г. до 30.10.2019 г., датата на връчване на Заповед №Р-22002219006763-020-001/22.10.2019 г., с която е възстановена висящността на ревизионно производство, образувано със Заповед №Р-22221418004785-020-001/16.08.2018 г. Процесният РА №Р-22002219006763-091-001/25.01.2021 г., е издаден на 25.01.2021 г., т.е. изтекла е повече от една година, след като на 30.10.2019 г. е възстановена висящността на ревизионното производство. На основание чл. 155, ал.2, изречение второ от ДОПК, когато давностният срок е изтекъл в хода на ревизионното производство и е уважено възражение за изтекла давност, решаващият орган се произнася по основанията и размера на задължението, като изрично посочва, че ревизионният акт не подлежи на принудително изпълнение. С Решение № 578/12.04.2021 г. от директорът на дирекция "ОДОП" С. при ЦУ на НАП е сторил именно това, поради което жалбата и в тази част е неонователна.

При посочения изход на спора, на основание чл. 161, ал. 1, пр. 3 от ДОПК, на НАП, се дължи възнаграждение за осъществената юрисконсултска защита в размер на 2020 лв., изчислено, съобразно правилото на чл. 8, от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Мотивиран от гореизложеното, Административен съд София-град, I отделение, Л. състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на К. К. В., ЕГН [ЕГН] от [населено място], срещу Ревизионен акт № Р-22002219006763-091-001/25.01.2021 г., поправен с Ревизионен акт №П-22221421020614-003-001/18.02.2021 г. за поправка на РА, издадени от Р. Р. Б. – орган, възложил ревизията, и М. К. М. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 578/12.04.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с който са установени задължения по чл. 48, ал. 1 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за данъчни периоди от 2012 г. до 2017 г., общо в размер на 27 992,19 лв. и лихви към тях 21 685,04 лв. и е указано, че погасителната давност за установеното задължение за данък върху доходите на физическите лица по ЗДДФЛ в размер на 26 949,40 лв., ведно с лихва в размер на 21 187,56 лв. за данъчен период 2012 г. е изтекла.

ОСЪЖДА К. К. В., ЕГН [ЕГН] от [населено място] да заплати на Националната агенция за приходите, юрисконсултско възнаграждение в размер на 2020 (две хиляди и двадесет) лева.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в четиринадесет дневен срок от съобщаването на страните за постановяването му.

СЪДИЯ: