

РЕШЕНИЕ

№ 8074

гр. София, 30.12.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21 състав, в публично заседание на 17.11.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Красимира Проданова

при участието на секретаря Кристина Петрова и при участието на прокурора Яни Костов, като разгледа дело номер **4388** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Настоящото административно производство е по реда на чл. 156 и следв.

ДОПК.

Образувано е след като делото е върнато от ВАС по жалба на В. Н. Д. от [населено място] срещу Ревизионен акт № Р-22221019002565-091-001/11.11.2019 г., потвърден и изменен с Решение № 153/29.1.2020 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С..

Развитите в жалбата оплаквания са за нищожност и незаконосъобразност на обжалвания ревизионен акт. Твърди се, че органите по приходите, включени в състава на ревизиращия екип не са имали териториална компетентност да издават ревизионния акт, като същите са от състава на ТД на НАП - С. З. и не са имали компетентност да издават ревизионен акт на жалбоподателя. Наред с това се посочва, че при издаване на Ревизионният акт са допуснати и съществени нарушения на административно-производствените правила и нарушения на материалния закон. Иска се отмяна на ревизионния акт и се претендират сторените по делото разноски.

В съдебно заседание, жалбоподателят В. Н. Д. редовно уведомен, се представлява от адвокат З. Д., редовно упълномощена, която заявява претенция за присъждане на разноски съобразно списък, представен пред касационната инстанция.

Ответникът по жалбата - Директор на Дирекция ”Обжалване и данъчно осигурителна практика” при ЦУ на НАП - С., редовно уведомен при условията на чл. 138, ал.2 от АПК, се представлява от юрисконсулт М. С., редовно упълномощена, която оспорва жалбата като неоснователна и моли да бъде отхвърлена. Заявява претенция за

присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София-град след като прецени събраните по делото доказателства, ведно с доводите, възраженията и изразените становища на страните, при условията на чл. 142, ал. 1 АПК, вр. с чл. 188 ГПК, прие за установено следното:

Със Заповед № 95/18.5.2009 г. на Изпълнителен директор на НАП - С. Е. С. Ц. е назначен за държавен служител на длъжността - Главен инспектор по приходите при ТД на НАП - С. З., считано от 1.6.2009 г.

Със Заповед № 55/18.5.2009 г. на Изпълнителен директор на НАП - С. Х. И. Г. е назначена на длъжността инспектор по приходите при ТД на НАП - С. З., считано от 1.6.2009 г.

Със Заповед № 319/30.12.2009 г. на Териториален директор на ТД на НАП - П. Е. С. Ц. е преназначена на длъжността - Главен инспектор по приходите при ТД на НАП - П., считано от 1.1.2020 г. с И. - С. З..

Със Заповед № 985.1/30.10.2012 г. на Директор ТД на НАП - С. П. Т. П. е преназначена на длъжността- Началник сектор” Ревизии” при ТД на НАП - С., считано от 1.11.2012 г.

Със Заповед № 985.1/30.10.2012 г. на Директор ТД на НАП - С. П. Т. П. е преназначена на длъжността- Началник сектор” Ревизии” при ТД на НАП - С. считано от 1.11.2012 г.

Със Заповед № 24-1815/28.6.2018 г. на Директор ТД на НАП - П. Х. И. Г. е преназначена на длъжността-Старши инспектор по приходите при ТД на НАП – П. с И. - С. З..

Със Заповед № РД-01-818/10.5.2019 г. на Директор ТД на НАП - С. наредил функциите на компетентен орган по чл. 112 от ДОПК, считано от 10.5.2019 г. да се изпълняват от поименно изброени служители- органи по приходи, измежду които и П. Т. П. на длъжност Началник сектор „Ревизии” и определил техните заместници.

Със Заповед за възлагане на ревизия от 19.4.2019 г. П. Т. П. на длъжност Началник сектор „Ревизии” възложила да бъде извършена ревизия на В. Н. Д. от [населено място] като определил състава на ревизиращия екип: Е. С. Ц. на длъжност Главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията и Х. И. Г. на длъжност Старши инспектор по приходите, обхвата на ревизията по видове задължения и по периоди - Данък върху годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периода от 1.1.2013 г. до 31.12.2017 г., срока, в който следва да завърши ревизията до три месеца, считано от датата на връчване на ЗВР.

Последната е връчена на електронния адрес на жалбоподателя на дата 24.4.2019 г.

С нова Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия от 19.7.2019 година, органът възложил ревизията – П. Т. П. на длъжност Началник сектор” Ревизии” определил нов срок за завършване на ревизията до 24.9.2019 г. Заповедта за изменение на ЗВР е връчена на електронния адрес на жалбоподателя.

Със Заповед № ЗК-2472/10.10.2019 г. на Директор офис С. З. Е. С. Ц. главен инспектор по приходите при ТД на НАП - П., офис С. З. е командирован до [населено място] и обратно в [населено място] за срок от 1 ден считано от 11.10.2019 г. до 11.10.2019 г. със задача Ревизия на В. Н. Д., възложена със ЗВР от 19.4.2019 г.

Със Заповед № ЗК-2473/10.10.2019 година на Директор офис С. З. Х. И. Г. на длъжност Старши инспектор по приходите при ТД на НАП - П., офис С. З. е командирована до [населено място] и обратно до [населено място] за срок от един ден на 11.10.2019 г. със задача ревизия на В. Н. Д..

На 11.10.2019 г. Е. С. Ц. на длъжност Главен инспектор по приходите и Х. И. Г. на длъжност Старши инспектор по приходите съставили РД, с който предложили да бъдат установени задълженията на ревизирия данъчен субект по видове и по периоди, подробно посочени в него.

РД е връчен на жалбоподателя на дата 21.10.2019 г.

Със Заповед от 8.11.2019 г. на Директорът на Офис - С. З. Е. С. Ц. е командирован до [населено място] и обратно за срок от един ден от 11.11.2019 г. във връзка с ревизия на В. Н. Д..

На 11.11.2019 г. П. Т. П. на длъжност- Началник сектор „Ревизии” при ТД на НАП - С. и Е. С. Ц. на длъжност Главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията издали обжалвания РА № Р-22221019002565-091-001, с който установили задълженията на ревизирия данъчен субект по видове и по периоди, подробно посочени в него.

РА е връчен на електронния адрес на жалбоподателя на дата 11.11.2019 г. На 25.11.2019 г. жалбоподателят депозирал жалба срещу издадения РА до Директор на Дирекция ”ОДОП”, а последният с Решение № 153/29.01.2019 г. отменил обжалвания Ревизионен акт в частта на установения данък върху данъчната основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2014 година и съответните лихви, изменил РА в оспорената част, като установения с РА данък върху годишната данъчна основа по чл.17 от ЗДДФЛ за 2016 г. в размер на 6645.35 лева определил на 5745.82 лева и съответните лихви, а за периода 2017 г. вместо установения Данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ в размер на 3989.56 лева определил на 3277.13 лева и съответната лихва, потвърдил обжалвания РА в частта на установените задължения по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2015 г., ведно с начислените лихви за забава и оставил жалбата без разглеждане в останалата обжалвана част и прекратил производството по жалбата в тази му част.

Решението е връчено на 14.2.2020 г. на жалбоподателя.

По делото са приложени всички събрани в хода на ревизионното производство доказателства, описани в 4 броя папки приложения.

В качеството на свидетел е разпитан П. В., който твърди, че на 28.2.2012 г. му е представена със запис на заповед сума в размер на 56 830,00 евро от А. Д. - майка на жалбоподателя, която той в продължение на няколко години му давал. Остана недоказано обстоятелството майката на жалбоподателя да е притежавала такава сума. След влошаване на здравословното ѝ състояние, по нейно искане П. В. издава запис на заповед на 15.10.2014 г. за същата сума, с която се задължава да ги върне на жалбоподателя, като неин наследник. Житейски нелогично е твърдението за предоставянето на такава голяма сума, а и не беше изложена основателна причина за това. Съдът не кредитира показанията му доколкото същите са нелогични и не кореспондират с обективната истина по делото.

При предходното разглеждане на делото е назначена, изслушана и неоспорена от страните съдебно-оценителска експертиза като в заключението си вещото лице е дало отговор на въпросите, поставени му като задача, а разпитан в съдебно заседание, експертът заявява, че поддържа заключението си. Назначена, изслушана и неоспорена от страните е и съдебно-счетоводна експертиза, като в заключението си вещото лице е дало подробен отговор на въпросите, поставени му като задача, а разпитан в съдебно заседание, експертът е заявил, че поддържа заключението си.

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

Предадената жалба е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА и подадена от легитимирана страна и при наличие на правен интерес от обжалване. Разгледана по същество, жалбата се явява НЕОСНОВАТЕЛНА. Съображенията за това са следните:

В настоящето производство и съгласно чл. 160, ал.2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. По изложените вече във фактическата част на решението съображения съдът намира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл. 118, ал.2 и чл. 119, ал.2 от ДОПК органи по приходите, при спазване на установената форма по чл. 120, ал.1 и ал.2 ДОПК. Липсват данни по делото в ревизионното производство да са допуснати съществени процесуални нарушения - такива, които са нарушили съществено правото на защита на жалбоподателя, или ако не бяха допуснати, биха довели до постановяване на акт с друго съдържание.

Не се спори, че жалбоподателят е местно физическо лице с постоянен адрес по чл. 8, ал.1, т.1 ДОПК в [населено място].

Правомощията за определяне на компетентен орган, който да възлага ревизионни производства, по закон се упражняват от директора на компетентната ТД на НАП по смисъла на чл. 8 ДОПК. Съгласно чл. 8, ал.1, т.1 ДОПК компетентна териториална дирекция на Националната агенция за приходите относно производствата по този кодекс, освен ако е предвидено друго, е тази по постоянния адрес на физическите лица, в случая е ТД на НАП - С.. Разпоредбата на чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК сочи, че ревизията може да се възлага от органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция.

В случая със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ от 19.4.2019 г., издадена от П. Т. П. на длъжност – Началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП – С. е възложена ревизия на В. Н. Д. от [населено място], определени са състава на ревизиращия екип – Е. С. Ц. на длъжност - Главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията и Х. И. Г. на длъжност - Старши инспектор по приходите, както и обхвата на ревизията по видове задължения и по периоди - Данък върху годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периода от 1.1.2013 година до 31.12.2017 година и срока, в който следва да завърши ревизията до три месеца, считано от датата на връчване на ЗВР.

Видно от приложената към преписката заповед № РД-01-803 от 7.6.2017 г. на директора на ТД на НАП – С., както и с последваща такава № РД-01-818/10.5.2019 г. на директора на ТД на НАП – С., П. Т. П. на длъжност – Началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП – С. е определена за компетентен орган, на основание чл. 11, ал. 3 от ЗНАП, във вр. чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК да възлага ревизии на компетентната териториална дирекция – ТД на НАП – С..

Към датата на възлагането на ревизията – 19.4.2019 г., П. Т. П. на длъжност – Началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП – С. е оправомощена да възлага ревизии, доколкото същата е определена със Заповед № РД-01-803 от 7.6.2017 г. на директора на ТД на НАП – С. да възлага ревизии на компетентната териториална дирекция – ТД на НАП – С..

Втория спорен въпрос по делото касае наличието на териториална компетентност на органа, издал РА.

РА № Р-22221019002565-091-001/11.11.2019 г. е издаден от П. Т. П. на длъжност – Началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП – С., възложил ревизията и Е. С. Ц. на

длъжност - Главен инспектор по приходите при ТД на НАП - П., ръководител на ревизията.

Съгласно чл. 7, ал. 1 ДОПК актовете по този кодекс се издават от орган по приходите, съответно от публичен изпълнител, от компетентната териториална дирекция. По силата на чл. 8, ал. 1, т. 3 ДОПК, компетентната териториална дирекция относно производствата по този кодекс е териториалната дирекция по седалище на местните юридически лица. В конкретния случай доколкото В. Н. Д. има постоянен адрес в [населено място], то компетентната ТД на НАП, която следва да извърши ревизията и да състави РА е ТД на НАП – С..

Съгласно чл. 10, ал. 8 ЗНАП, при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции изпълнителният директор или оправомощено от него лице може със заповед да нареди служители от една териториална дирекция да преминат в друга териториална дирекция, за изпълнение на което съответният териториален директор командирова служители от поверената му дирекция при условия и по ред, определени в Кодекса на труда. Необходимостта от участието на органи по приходите от други териториални дирекции е основана с това, че ревизираното лице В. Н. Д. е бил служител на ТД на НАП – С.. За доказване на компетентността на извършилите ревизията, съставили ревизионния доклад и издали оспорения ревизионен акт лица по делото са приложени заповеди, удостоверяващи факта на командироване, както и факта, че посочените лица са в служебни правоотношения с ТД на НАП - П., заемат длъжностите, посочени в заповедта за възлагане на ревизия.

За да се приеме, че ревизията е извършена според изискванията на закона, в случаите, когато ревизиращият екип е съставен от служители на дирекция, различна от териториалната дирекция на НАП по постоянния адрес на местното физическо лице, следва да е доказано, че на тези лица е наредено от изпълнителния директор на НАП или оправомощено от него лице да преминат в компетентната дирекция за извършване на конкретни действия, които да са формулирани в нареждането.

Необходимостта от преминаване в компетентната дирекция следва да е мотивирана, като при наличието на посочените предпоставки, териториалният директор в дирекцията, в която работят служителите, трябва да ги командирова в другата дирекция, за срока на ревизията или за осъществяване на възложените от изпълнителния директор конкретни задачи.

Съгласно приложените по делото заповеди за командироване, служителите на ТД на НАП – П. действително са командировани в [населено място] за конкретни дати, 10.11.2019 г. и 11.11.2019 г. и в изпълнение на конкретни задачи по извършването на ревизия - подписване на ревизионния доклад и подписване на ревизионния акт. Именно издаването на заповеди за командироване със задачи – подписване на РД и РА определя компетентността на органите. В този смисъл действия като приобщаване на събраните в хода на проверката доказателства, не правят РА нищожен, както неправилно е приел първоинстанционния съд. Във връзка с изложеното, изводите на първоинстанционния съд, че в конкретния случай не е доказано надлежното командироване на органите по приходите в ТД на НАП – С., не се подкрепят от доказателствата по делото. От приложените командировъчни заповеди се установява, че лицата, определени да извършат ревизията, са „преминали“ в ТД на НАП – С., за извършване на ревизията на В. Н. Д. в определени дни, като в случая, съобразно предоставените им от закона

правоомощия, органите по приходите са извършили само процесуалните действия, за които изрично са били упълномощени, на датите, на които са били командирани. За да бъдат обосновани констатациите в съставения РД и издадения РА не е необходимо да бъдат извършени много и продължителни процесуални действия, които да наложат органите по приходите от [населено място] да пребивават в [населено място] за целия период на ревизията (чрез командироване). В случая хипотезата на „преминаване“ на служители от една териториална дирекция в друга по смисъла на чл. 10, ал. 8 от ЗНАП е осъществена. Датите на командироване на органите по приходите, съпоставени с извършените действия по ревизията, включително съставянето на ревизионния доклад и издаването на РА, водят до извода за наличие на териториална компетентност същите да извършват посочените процесуални действия.

Съдът намира, че обжалваният РА не страда от порок, обуславящ неговата нищожност.

Между страните не е спорно, че жалбоподателят е местно лице по смисъла на чл. 4, ал. 1, т. 1 от ЗДДФЛ и на основание чл. 8, ал. 1 и чл. 12 от закона, В. Н. Д. е данъчно задължен за облагаемия доход, получен през данъчната година от източници в България и в чужбина. Не е регистриран по реда на ЗДДС и не е подавал годишни данъчни декларации по чл. 50 от ЗДДФЛ за ревизираните периоди. Установено е семейното му положение – женен със съпруга С. К. Д., като семейството има две непълнолетни деца. На съпругата на В. Н. Д. е извършена паралелна ревизия за установяване на задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ, приключила с РА № Р-22221019002567-091-001/11.11.2019 г. Същият е оспорен по административен ред и с Решение № 150/28.1.2020 г. на директора на дирекция ОДОП - С., е отменен в частта на установените задължения за 2013 г., 2014 г., 2016 г. и 2017 г., съответно изменен в частта на определените задължения за 2015 г. В резултат на това е установено превишение на получените доходи в сравнение с извършените от нея разходи, както следва: за 2014 г. в размер на 30 874,35 лв., за 2016 г. в размер на 8 985,21 лв. и за 2017 г. в размер на 7 124,27 лв. При съобразяване с разпоредбата на чл. 24, ал. 1 от Семейния кодекс /СК/, съгласно която съпрузите имат равни права върху общото имущество, с полученото превишение при съпругата за отделните периоди следва да бъде покрит недостигът на В. Н. Д. за същите периоди.

След частичната отмяна на процесния РА от директора на дирекция ОДОП С. спорни остават задълженията за 2015 г., 2016 г. и 2017 г., които са и предмет на обжалване.

Ревизиращите органи са пристъпили към прилагане на особения ред на облагане по чл. 122 от ДОПК, спазвайки регламентирания в закона изисквания. Цитираната разпоредба регламентира издаването на РА при особени случаи, като осигурява на органите по приходите правна възможност при наличието на определени обстоятелства и спазвайки определени законови изисквания да определят данъчна основа за облагане с преки или косвени данъци, а от там и данъчните задължения по реда на съответния материален закон. Облагаемата основа, която те определят е базата, върху

която съобразно вида на данъка и съответния материален закон се определя данъчното задължение, което се дължи. Налице са обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 7 от ДОПК. Спазени са законовите процедури. Връчено е уведомление по чл. 124 от ДОПК за установяването на това обстоятелство и за пристъпване към определяне на данъчната основа по реда на чл. 122 от ДОПК. Същата е определена, съгласно разпоредбата на чл. 122, ал. 2 от ДОПК след анализ на относимите обстоятелства по т. 1-16. Доказано е наличието на обстоятелства за извършването на ревизията като такава при особени случаи.

За разлика от обикновеното ревизионно производство, където установеното с ревизионния акт задължение подлежи на общо основание на доказване, тук при ревизията при особени случаи, законодателят изрично е предвидил, че при ревизиите по реда на чл. 122 от ДОПК, фактическите констатации в ревизионния акт, се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл. 122 е подкрепено от събраните доказателства. Правната регламентация на облагането на доходите на физически лица се съдържа в ЗДДФЛ в сила от 01.01.2007 година. В предметния обхват на закона, е облагането на доходите на физическите лица, включително от дейност като едноличен търговец. В чл. 12 от ЗДДФЛ, е посочено, че обект на облагане са доходите на местни и чуждестранни лица /данъчно задължени по смисъла на чл. 3 от закона /- това са местните и чуждестранните физически лица, които са носители на задължението за данъци по този закон и местните и чуждестранните лица, задължени да удържат и внасят данъци по този закон. Според разпоредбата на чл. 6 от ЗДДФЛ, местните физически лица са носители на задължението за данъци за придобити доходи от източници в Република България и в чужбина. Чл. 12 от същия закон предвижда облагаеми по този закон да са доходите от всички източници, придобити от данъчно задълженото лице през данъчната година, с изключение на доходите, които са необлагаеми по силата на закон.

Съгласно задължителните указания относно действията на органите по приходите в ревизионния процес /напр. Разяснение, изх. № 24-00-1 от 8.1.2009 г. на НАП/, за да се приложи чл. 122 от ДОПК при установяване на задължения за данъци, следва да е налице особен случай, който да пречатства извършването на ревизия по общия ред. Установяването на основанията по чл. 122, ал. 1 от ДОПК следва да е доказано с допустимите по ДОПК доказателства, като тежестта за това е на ревизиращите органи. От това следва, че преди да вземе решение за преминаване към особения ред за облагане ревизиращият екип следва да е събрал доказателства, въз основа на които да направи обоснован извод, че е налице някое от обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, т. 1 – 8. За да се приеме например, че е налице обстоятелство по чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК не е необходимо с точност да бъде определен размерът на укрития доход, а следва да има само достатъчно сведения, че е налице укрит такъв, като сведения могат да се получат от различни източници. Тази предпоставка не е свързана с обективно установени факти, а с данни тези факти да са се случили. Съответно, за да приемат, че е налице обстоятелството по чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК, органите по приходите следва да са събрали доказателства, подкрепящи извода за наличие на

укрити приходи, което в случая е сторено. Съдът намира, че в случая е установено и доказано наличието на такива обстоятелства за провеждане на ревизията по реда на чл. 122 от ДОПК.

От една страна, органите по приходите са констатирани, че за спорните периоди разходите надвишават приходите, за които при ревизията не са потвърдени сочените от жалбоподателя доводи, а от друга не са ангажирани достатъчно убедителни доказателства за техния произход. В случая следва да се приеме, че се касае за укрита доходи, които правилно са обложени при настоящата ревизия. Наличието на укрита доходи несъмнено представлява обстоятелство по смисъла на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК, поради което правилно ревизията е извършена по реда на чл. 122 и следващите от ДОПК. При съблюдаване с разписания в ДОПК ред, на лицето е връчено уведомление по чл. 124 от ДОПК, с което е уведомено, че основата за облагане по ЗДДФЛ ще бъде определена по реда на чл. 122 ДОПК, а самата основа е определена след анализ на относимите към ревизираното лице обстоятелства по чл. 122, ал. 2 ДОПК. В тази връзка е неоснователно възражението на лицето, че не е спазена предвидената в чл. 122 ДОПК процедура за извършване на ревизията при особени случаи, като следва да се има предвид и това, че в жалбата конкретни нарушения не се сочат. По тази причина се явяват неоснователни възраженията на жалбоподателя за допуснати от ревизиращите съществени процесуални нарушения. При установяване наличието на което и да е от обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, т. 1-8 ДОПК, ревизиращият екип е компетентен да вземе решение за преминаване на ревизионното производство по реда на чл. 122-124 ДОПК. В процесния случай, въз основа на събраните при проверката /за установяване на факти и обстоятелства и за съответствие на доходите и имуществото/ документи е констатирано явно и съществено несъответствие между получени от лицето доходи и имущественото и финансовото му състояние – обстоятелство по чл. 122, ал. 1, т. 7 ДОПК. Събраните при проверката, документирана с Протокол № Р-22221019002565-П.-001/29.11.2019 г., доказателства са присъединени към доказателствения материал, събран в хода на настоящото ревизионно производство. С оглед изложеното, издателите на ревизионния акт правилно са преценили, че е налице обстоятелството по чл. 122, ал. 1, т. 7 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 ревизирания период, поради което са преминали към определяне на данъчната основа за облагане с данък върху доходите по реда на чл. 122, ал. 2 ДОПК. Настоящата инстанция намира, че ревизията е проведена законосъобразно по реда на чл. 122 ДОПК, като, видно от описаното по-горе и от наличните документи, е спазена процедурата на чл. 124, ал. 1 ДОПК и на жалбоподателя е връчено уведомление по чл. 124 ДОПК, с което е уведомено, че основата за облагане по ЗДДФЛ ще бъде определена по реда на чл. 122 ДОПК, а самата основа е определена след анализ на относимите към ревизираното лице обстоятелства по чл. 122, ал. 2 ДОПК. В същото уведомление на жалбоподателя е предоставен посочения в закона срок за

взимане на становище и за представяне на доказателства. Становище не е взето. В тази връзка е неоснователно възражението на лицето, че не е спазена предвидената в чл. 122 ДОПК процедура за извършване на ревизията при особени случаи, като следва да се има предвид и това, че в жалбата както пред горестоящия орган, така и пред настоящата съдебна инстанция, конкретни нарушения не се сочат.

При установено несъответствие между декларираните и/или получени доходи и имущественото и финансово състояние на ревизираното лице, е налице предпоставка за преминаване на ревизията по особения ред на чл. 122 ДОПК, когато несъответствието е съществено по размер. Аргументи за това се намират в разпоредбата на чл. 123, ал. 1 ДОПК, съгласно която 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: 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;

направените разходи от лицето и от свързаните с него лица по § 1, т. 3, буква "а" от допълнителните разпоредби на ДОПК явно и съществено превишават размера на декларираните получени средства. В случая констатираните от ревизиращите стойност на имуществото и направените разходи значително превишават размера на доходите на жалбоподателя. При извършване на ревизията са взети предвид относимите обстоятелства по чл. 122, ал. 2 ДОПК. В изготвените съпоставки на реализирани доходи и извършени разходи по години са включени всички получени суми през годините, както и извършените от лицето разходи, за които са налице документи.

Неподкрепени от доказателствата по делото се явяват и твърденията на лицето, относно размера на началната разполагаема сума в брой към 1.1.2015 г. в размер на 5 000 лева. Наличните средства по банкови сметки към 1.1.2015 г. са в размер на 203 225,37 лв. Принципно положение е, че при ревизии по реда на чл. 122 и сл. ДОПК, тежестта на доказване на фактите, свързани с началната разполагаема сума и наличието на твърдяната сума, е за ревизираното лице с оглед общите правила за разпределяне на доказателствената тежест. От доказването на тези обстоятелства то ще реализира изгодни за себе си правни последици като докаже основание за намаляване на данъчните си задължения. В утвърдената практика на ОДОП - С. при ревизии на физически лица по чл. 122 от ДОПК, която се споделя и от съдебните инстанции е прието, че дори лицето да не представи никакви доказателства относно размера на разполагаемата сума в началото на ревизирания период, какъвто е настоящият случай, съгласно действащия Наръчник за извършване на проверки и ревизии на физически лица /Наръчника/, който е задължителен за органите по приходите, следва да се приеме, че същото е имало на разположение 5 000, 00 лв.

В настоящия случай, при извършената на В. Н. Д. проверка за установяване на факти и обстоятелства, приключила с Протокол

№ Р-22221019002565-П.-001/29.11.2019 г., от същия е изискано да декларира налични парични средства в брой към началото и края на всяка от

проверяваните години 2013 - 2017 г.

Видно от Споразумение от 29.2.2000 г., подписано между жалбоподателя и А. Г. Р. се установява единствено, че последният му изплаща доброволно 8 000,00 долара за погасяване на дълг по Договор за заем от 14.6.1997 г. Т.е. сумата му е върната през 2000 г., което представлява твърде отдалечен период по време, за да се приеме, че не е изразходвана и част от нея и то точно 7 000,00 лв. е спестена към началото на 2014 г. При съпоставка на доходите и имуществото на жалбоподателя за 2013 г. също е установен недостиг, но налични парични средства от върнат заем в размер на 7 000,00 лв. и от парични подаръци от близки и родственици за раждането на дете около 12 000,00 - 14 000,00 лв. през същата година не са декларирани. За наличието на такива се твърди едва в началото на 2014 г.

Видно от приложени удостоверения за всяка от ревизираните години, отразените в съпоставката нетни доходи от служебни правоотношения, вкл. изплатените средства по заповеди за командировка и обезщетения за временна неработоспособност, съответстват на данните в тях. В удостоверенията изрично е посочено, че е отразен брутният доход по месеци, от който следва да се извади дължимият от лицето данък по ЗДДФЛ, който е за негова сметка.

Оглед на автомобила не е извършен, тъй като същият е продаден. За определяне на пазарните цени са анализирани документите за придобиване на МПС, включително от „К КЪНСТРАКШЪН“ ЕООД. Посочено е, че автомобилът е закупен от Германия на 12.10.2015 г. Към тази дата изминатият пробег е 7 500 км. и цената на сделката е в размер на 42 067,22 евро /82 276,33 лв./ без ДДС. Отбелязано е, че нов автомобил от марка с включени екстри се предлага на цена в размер на 57 960,00 евро. От „БМВ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, официален представител на БМВ и Мини за България е предоставена информация за периода на доставката, че продажната цена на нов автомобил, съгласно ценова листа е в размер на 115 477,99 лв. с ДДС. Договорът за покупко-продажба, сключен между „К КЪНСТРАКШЪН“ ЕООД и С. Д. /съпруга на жалбоподателя/ е от 18.12.2015 г. за цена в размер на 5 000,00 лв. В експертизата е обсъдено, че двигателят на автомобила не е сменян, противно на твърденията в представената декларация от „К КЪНСТРАКШЪН“ ЕООД и протокол от „ЛЕГОМАНОВ“ ЕООД. Жалбоподателят не е представил документи за ремонт, състоящ касателно смяна на двигател и скоростна кутия.

При определяне пазарната цена на МПС е приложен методът на сравнимите неконтролирани цени, съгласно разпоредбите на Наредба № Н-9/14.8.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени, във връзка с §1, т. 8 и т. 10 от ДР на ДО ПК. За целите на определянето на пазарната цена са взети предвид и приложени обективни данни за производител, модел, състояние, година на производство, период на продажба на процесното МПС. Използвана е информация от различни източници, включително проучване на информация, предоставена от автокъщи и специализирани издания и всички други данни, които е било възможно да се установят от експерта. В заключение, правилно при определяне на годишната данъчна основа за 2015 г., в съпоставката за

съответствие между направените разходи и получените доходи, е включен разход за покупка на автомобил марка БМВ в размер на 40 146,00 лв.

Не са ангажирани никакви доказателства, че майката на жалбоподателя -А. Д. е разполагала с парични средства и спестявания от трудови възнаграждения или други доходи, установяващи произхода, респективно възможността за предаване на посочената сума към 2012 г. А. Д. е придобила право на пенсия за осигурителен стаж и възраст преди повече от 30 години. Отпуснатата ѝ пенсия е от порядъка на 467,00 лв. до 550,00 лв. месечно, суми близки до минималната работна заплата за страната, което предполага разходването им за издръжка и живот, както е и заявено от жалбоподателя. В жалбата се сочи, че до 2014 г. всички разходи за комунални услуги по жилището им са заплащани от нея. Не са установени получени доходи от продажба на движимо или недвижимо имущество или други възнаграждения за положен труд. Предвид доходите на майката на жалбоподателя през предходните на 2012 г. периоди, неясно остава как средствата са били спестени, за да бъдат предадени за съхранение на трето лице през 2012 г. През 2014 г. А. Д. е превела по банкова сметка на сина си още 143 453,01 лв. При анализ на предоставените в хода на ревизията банкови документи е установено, че към 1.9.2011 г. по банкови сметки на А. Д. е имало общо 46 807,64 евро. Не са представени доказателства и за спестените от нея още 51 905,22 лв.

Липсват документи за предаване на сумата от 56 830,00 евро от А. Д. на П. В.. Като документи, доказващи предоставени парични средства от П. В. на В. Д., като наследник на А. Д. са приложени единствено записи на заповеди от 2012 г. и от 2014 г. и разписки. Предвид значителния ѝ размер е нелогично да бъде предоставена за съхранение на съсед без изготвяне на писмен документ. В приложените по преписката разписки липсва подпис на П. В., като предоставил/върнал сумите, а последният е заинтересована страна в случай на повторно предявяване от страна на В. Д..

Тези записи на заповед и разписки са представени едва в хода на ревизията, след като органите по приходите са установили по служебен път декларирането от жалбоподателя на предоставена му сума в размер на 56 830,00 евро в декларациите по реда на чл. 9, ал. 7 от ЗНАП за 2014 г., 2015 г., 2016 г. и 2017 г. През посочените години е вписан пълния размер на сумата. Налага се извод, че същата не е разходвана, както се твърди от В. Д.. Т.е. не следва да се приеме, че сумата е трансформирана в парични наличности в брой към посочените в жалбата дати.

Горните изводи не се опровергават и от изготвената по делото СОЕ на вещото лице А. В., видно от която стойността на автомобила възлиза на 80 877 лв. Автомобилът е посещавал сервиси, но липсват данни това да е свързано с ремонт на двигател.

Горните изводи не се опровергават и от изготвената по делото ССЧЕ на вещото лице Г. З.. Вещото лице е разработило по три варианта за процесните периоди. След анализ на отговорите на вещото лице, безспорно се констатира недостиг на парични средства, респективно превишаване на разходите над приходите в годишен аспект за периодите от 1.1.2015 г. до 31.12.2017 г. При определяне на основата за облагане с данъци, дори и при особения ред на чл. 122 и сл. От ДОПК, следва да се формира обща стойност,

независимо, че към определен и моменти може да е налице несъответствие на приходи и разходи. Установените укрити доходи в моментните им размери съставляват основание за извършване на облагането по реда на чл. 122 ДОПК, но не и база за облагане. Облагането на физическите лица, съответно формирането на данъчната основа за това облагане е годишно и този принципен подход се потвърждава, както от съдържанието на материалните закони, така и от процесуалните норми на чл. 122, ал. 2 ДОПК, вкл. и трайната и безпротиворечива практика на ВАС.

За определяне на налични средства за процесните години вещото лице В. Н. Д., чието заключение, неоспорено от страните, съдът кредитира изцяло като компетентно и правилно, е взело предвид декларираните и документално установените приходи и разходи, подробно е описала документите и съставила таблици, които отново не опровергават изводите на ревизиращите органи.

В заключение следва да се посочи, че нормата на чл. 124, ал. 2 от ДОПК разпределя доказателствената тежест в производството по обжалване на РА при извършена ревизия по реда на чл. 122, като определя, че фактическите констатации в акта се смятат за верни до доказване на противното. В случая, в тежест на жалбоподателя е да обори констатациите в частта по ЗДДФЛ на процесния РА, което обаче не е сторено.

Съдът приема, че ревизиращите органи са изпълнили задължението си за обективно, пълно и всестранно изследване на всички, относими за случая факти и обстоятелства. Те надлежно са установили обективните обстоятелства, предвид подробно анализирани документи, въз основа на които може да бъде направено обосновано заключение. Наличните по делото доказателства, респ. – неопровергаването им в условията на насрещно доказване са в подкрепа именно на такъв извод.

Това съответно означава, че РА като процесуално и материално законосъобразен, и обоснован следва да бъде потвърден в частта на установените задължения по ЗДДФЛ за 2015 г. 2016 г. и 2017 г., съобразно решението на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - С. при ЦУ на НАП.

С оглед изхода на делото, искането за разноски, направено от процесуалния представител на жалбоподателя е неоснователно.

Предвид заявеното от процесуалния представител на ответника искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение и с оглед изхода на делото, същото се явява основателно, поради което и на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 2, т. 3 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, предвид обжалвания материален интерес (17 549,02 лева – главница и съответните лихви), да заплати на ответника юрисконсултско възнаграждение, в размер на 1 979,41 (хиляда деветстотин седемдесет и девет лева и четиридесет и една стотинки) лева, за настоящата съдебна инстанция. На ответника се дължи и юрисконсултското възнаграждение за касационната съдебна инстанция, предвид чл. 226, ал. 3 АПК, в същия размер.

Воден от гореизложеното, Административен съд София-град

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на В. Н. Д. срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ № Р-22221019002565-091-001/11.11.2019 година, потвърден и изменен с РЕШЕНИЕ № 153/29.1.2020 г. на Директор на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С., касателно установения с РА резултат по ЗДДФЛ, както следва: за 2015 г. в размер на 6 276,86 лева и лихва 2 249,19 лева, за 2016 г. в размер на 5 745,82 лева и съответните лихви и за 2017 г. в размер на 3 277,13 лева и съответните лихви.

ОСЪЖДА В. Н. Д. да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - С. при ЦУ на НАП сумата в размер на 3 958,82 (три хиляди деветстотин петдесет и осем лева и осемдесет и две стотинки) лева за юрисконсултско възнаграждение.

На основание чл. 138 АПК, препис от решението **ДА СЕ ИЗПРАТИ** на страните.

РЕШЕНИЕТО подлежи на касационно обжалване пред ВАС на РБ в 14-дневен срок от получаване на препис от същото, съгласно разпоредбата на 160, ал.6 ДОПК, вр. с чл.211, ал.1 АПК.

СЪДИЯ: