

РЕШЕНИЕ

№ 20293

гр. София, 17.10.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 62 състав,
в публично заседание на 26.09.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Даниела Гунева

при участието на секретаря Емилия Митова, като разгледа дело номер **1529** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. на Глава деветнадесета от Данъчно- осигурителния процесуалния кодекс.

Образувано е по жалба на М. М. М., срещу Ревизионен акт №Р-22221721005934-091-001/10.05.2022 г., издаден от А. А. Д.- орган възложил ревизията и С. С. К.-ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 4 от 03.01.2024 г. на Директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - С. при ЦУ на НАП, с който за жалбоподателя са установени задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за данъчен период 2019г., в размер на 1075,74лв. главница и лихви от 221,14 лева.

Ревизионният акт е оспорен с твърдения за действителност на получен от Б. Н. Х. заем в размер на 9 900лв. през 2019г., за който не е сключван договор и същият не следва да се декларира. Изтъква, че договорите освен писмени може да бъдат и устни и не приема изводите на органа по приходите, че не се доказва получаването на сумата като заем, а се касае за доходи от друга трудова дейност.

В съдебно заседание жалбоподателят редовно призован не се явява, представя писмени бележки.

Ответникът оспорва жалбата, излага становище по представените от жалбоподателя писмени доказателства, претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, въз основа на събраните по делото доказателства и преценка на законосъобразността и обосноваването на обжалвания акт, съобразно разпоредбата на ал. 2 на чл. 160 ДОПК, приема следното:

Жалбоподателят оспорва РА в частта за допълнително установен данък върху годишната данъчна основа по чл.17 от ЗДДС в размер на 1075,74лв. и лихва за просрочие в размер на 221,14лв. за 2019г. В останалата част РА не се оспорва и е влязъл в сила.

Оспореният ревизионен акт е издаден в производство, образувано на основание Заповед за възлагане на ревизия №Р- 22221721005934-020-001/25.10.2021 г., връчена на 25.10.2021г., издадена от Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП С. А. А. Д., изменена със Заповед № Р-22221721005934-020-002/21.01.2022г. и № Р-22221721005934-020-003/09.03.2022г. Ревизията обхваща задълженията за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периода от 01.01.2015 г. до 31.12.2020 г. А. Д. е оправомощена със Заповеди № 3-ЦУ-3156/22.10.2021г. /л.44/, № 3-ЦУ-1659/05.05.2021г.на зам. изпълнителния директор на НП/л.4143/ и Заповед № РД-01-287/10.05.2021г. на директора на ТД на НАП С./л.37-39/. Ревизията е спряна със Заповед №Р-22221721005934-023-001/08.02.2022г. и възобновена със Заповед №Р-22221721005934-143-001/21.02.2022г.

За резултатите от ревизията е издаден Ревизионен доклад от 14.04.2022 година/л.66-106/, издаден на основание чл. 117 от ДОПК и връчен на ревизираното лице по електронен път на 15.04.2022 година, срещу който не е подаден възражение по реда на чл. 117 ал.5 от ДОПК.

Ревизионното производство приключва с РА№ Р-22221721005934-091-001/10.05.2022г., издаден от А. А. Д.- орган възложил ревизията и С. С. К., ръководител на ревизията, връчен на 10.05.2022г., с който са установени задължения за внасяне в размер на 4 457,97лв. в т.ч. данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ в размер на 3 090,52лв. и лихви в размер на 1 367,45лв.

Органът по приходите е приел за първоначална разполагаема сума в брой към 01.01.2019г. сумата от 1216,65лв., определена като превишение на доходите над разходите за 2018г.

Изготвена е справка за приходите и разходите на лицето за процесната 2019г. Установено е превишение на разходите над доходите в размер на 10 757,35лв. За 2019г. не са установени доходи на лицето. Размерът на разходите за издръжка са 11 974,00лв., в т.ч. декларирани разходи в размер на 10 100лв. за пътувания в чужбина /200лв. за пътуване до Италия за периода 02.05.2019-03.05.2019г., и 9 900лв. за пътуване до С. и Бали в периода 22.12.2019-02.01.2020г./ Ревизираното лице заявява, че пътуванията са за негова сметка, като сумата от 9 900лв.представлява заем от Б. Н. Х. , за който липсват документи, а сумата е предоставена в брой.

В хода на ревизията е установено, че лицето Х. е починало през 2020г. За 2019г. са установени и пътувания на М. М. до Италия, М., Турция, Гърция, П., Т., но същите са

осъществени за сметка на трети лица, поради което не са отразени в разходната част на справката.

Органът е приел, че са налице обстоятелства по чл. 122 ал.1 т.7 от ДОПК и на ревизираното лице е връчено Уведомление по чл. 123 ал. 1 от ДОПК. Извършен е анализ на относимите към ревизираното лице критерии по чл. 122 ал.2 от ДОПК. Установен е недостиг на парични средства в размер на 10757,35лв., квалифициран за доход за лицето от друга трудова дейност. Върху сумата е начислен дължим данък по чл. 48 ал.1 от ДОПК в размер на 1 075,74лв. и лихва в размер на 221,14лв. за 2019г.

При обжалване на ревизионния акт по административен ред е произнесено Решение № 4/03.01.2024г., с което РА в оспорената част е потвърден. Решаващият орган е изложил аргументи, че действително, получен заем, който не надвишава сумата от 10 000лв. не подлежи на деклариране от лицето с годишна данъчна декларация, приел е, че съгласно чл. 240 ЗЗД договорът за заем е неформален, казуален и реален. За да е действителен не е необходимо да е сключен в писмена форма, а е достатъчно реалното предаване на паричните средства от заемодателя към заемополучателя, но договорът като частен документ не притежава материална доказателствена сила и сам по себе си не е доказателство за реалното предоставяне на заема. Същевременно чл. 164 ал.1 т.3 от ГПК не допуска установяване със свидетелски показания на договори на стойност над 5000лв., а само с писмен документ. Следователно, макар и незадължителна писмената форма на договора е препоръчителна. Посочено е, че с писмените обяснения и декларация по чл. 43 от АПК може да се доказват факти и обстоятелства, извън посочените в чл. 164 ал.1 от ГПК- установяване на правни сделки, за действителността на които закон изисква писмен акт, опровергаване съдържанието на официални документи, договори на стойност над 5000лв, освен сключените между лица, намиращи се в изброените като изключения отношения и роднински връзки т.н.

Решаващият орган приема, че в конкретния случай липсват доказателства за реалността на заема, защото освен липсата на писмен договор, налице е и липса на документ, доказващ получаването на сумата, липсва информация за срока за договора за заем, както и доказателства за връщането му. Като резултат е формиран извод за правилност на приетото от ревизиращия екип, че сумата от 9 900лв. не следва да се включва в приходната част на справката за 2019г. Изтъква се неправилност на изводите на ревизиращия екип, че тази сума е резултат на доход от друга трудова дейност, а следва да се приеме за доход от неустановен източник на доход, което становище е подробно мотивирано с излагане на аргументи, свързани с разпоредбите на чл. 124а от ДОПК. Поради изложеното решаващият орган квалифицира установеният недостиг като облагаем доход от неустановен източник, установил е правилност на включването му при определяне на данъчната основа по реда на чл. 122 ал.2 от ДОПК за определяне на данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ, респективно законосъобразно е установен дължимият данък по чл. 48 ал.1 от ЗДДФЛ.

При установените факти и обстоятелства съдът прави следните правни изводи:

Ревизионният доклад и ревизионният акт са издадени в сроковете по чл.117 ал.1 и чл.119 ал.3 ДОПК и от компетентните органи по смисъла на чл.118 ал.2 ДОПК във връзка с чл.7 ал.1 т.4 ЗНАП, в кръга на определените им правомощия по чл.119 ал.2 ДОПК, определящ материалната компетентност на лицата, които следва да издават ревизионния акт, и предвиждащ, че ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията (определен за това с акт на директора на компетентната териториална дирекция и ръководителя на ревизията). РА съдържа разпроредителна чат в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения, същият препраща към констатациите в РД, който е неразделна част от издадения ревизионен акт, съдържа мотиви по изложените възражения срещу РД. От своя страна РД съдържа подробни правни и фактически основания, както и опис на доказателствата към него, връчен на лицето по електронен път. От съществено значение за случая е, че не е възпрепятствано правото на защита на ревизираното лице и на възможността му да подаде възражение срещу РД, което то не е сторило.

РА е подписан е от лицата, негови издатели с валидни за периода електронни подписи, за което са представени доказателства – удостоверения от В-Т. О. QUALIFIED SA, Борика АД.

Изложеното налага извод, че в хода на ревизионното производство не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, като не са налице основания и за неговата нищожност. В този смисъл е и съдебната практика, изразена с Тълкувателно решение № 5/2016 г. на ВАС.

Съдът счита, че не са налице съществени нарушения на процесуалните правила, от такъв характер, че да обосноват отмяна на оспорения акт.

Жалбата е подадена в преклузивния срок, от лице, носител на правен интерес от оспорване, срещу акт, който подлежи на съдебен контрол. Жалбоподателят оспорва РА в частта за допълнително установен данък върху годишната данъчна основа по чл.17 от ЗДДС в размер на 1075,74лв. и лихва за просрочие в размер на 221,14лв. за 2019г.

Възраженията в жалбата се изчерпват с неприемане изводите на органа, че липсата на писмен договор за предоставяне на заем е основание да се приеме, че заемът не е реално осъществен.

Като извършва преценка на законосъобразността на процесуалните действия на органите по приходите в хода на ревизионното производство, съдът намира, че те са съобразени със специалните норми на Данъчно-осигурителния и процесуален кодекс, както и на принципа на служебното начало в това производство. Извършените проверки по смисъла на чл. 110, ал. 3 от ДОПК на ревизираното лице, както и приобщаването на протоколите с доказателствата, които са събрани в хода на проверките, са процесуални действия, които са изрично предвидени от закона. Събрани са доказателства и са установени факти, които са от правно значение за ревизираните периоди, извършена е преценка с оглед данъчните задължения на ревизираното лице в рамките на определените за ревизията данъчни периоди.

Не е спорно, че М. М. е местно физическо лице, съгласно чл. 4 ал.1 от ЗДДФЛ , в което си качество е данъчно задължено лице за доходи, получени през данъчната година от източници в страната или от чужбина. Размерът на данъка за съответната година се определя върху данъчната основа по реда и начина определен в чл. 48 от ЗДДФЛ. За изследваните данъчни периоди се установяват декларираните приходи единствено за 2015г. Съгласно писмени обяснения на лицето и Удостоверение от МВР се установяват пътуванията на М. М., систематизирани в таблица /л.71-73 от РД/. От данните в Търговския регистър за периода 2015-2020г. е видно, че лицето е собственик на капитала или съдружник в шест търговски дружества, но не е заплащал осигурителни вноски по ДОО, ЗО, ДЗПО-УПФ като самоосигуряващо се лице. Същият е имал и банкови сметки в П. АД, „Уникредит Булбанк“ АД, като движението по тях е подробно описано в РД /л.73-74/. За оспорения период - 2019г., М. е декларирал разходи за живот в размер на 11 974,00лв. Същият е осъществил и пътувания извън страната, като сумата от 10 100лв. с която са заплатени пътуванията, осъществени до Италия, за които са направени разходи от 200лв. и до С. и Бали – 9900лв.е приета за недоказана. По повод Искания за предоставяне на писмени документи и обяснения, свързани с източниците на доходи и имущественото състояние на лицето, същият декларира, че към 2019г. е имал налични 2074лв., както и получен заем в размер на 9900лв. от Б. Х. Н., с който заем е платено пътуване до С. и Бали, осъществено през период 22.12.2019г-02.01.2020г.. Пътуванията до Италия, Гърция, Турция, М., П., Т. през 2019г. са заплатени от други лица, с изключение на едно пътуване до Италия, осъществено в периода 02.05.2019-03.05.2019г., за което разходите възлизат на сумата от 200лв. Общата сума за пътувания, заплатени от лицето за процесната 2019г. е 1 100 лв. и тя е включена в посочената от него сума за разходи за живот и издръжка в размер на 11 974,00лв.

След проследяване на паричния поток, ревизиращият екип е приел за начално салдо към 01.01.2019г. сумата от 1 216,65лв./представляваща налични парични средства в края на данъчен период 2018г./, постъпления не са установени, разходите са в размер на 11 974,00лв./посочени от лицето/. Установено е превишение на разходите над доходите в размер на 10 757,35лв., поради което ревизиращия екип е извършил ревизията по реда на чл. 122 от ДОПК, съгласно който органът по приходите може да приложи установения от съответния закон размер на данъка към определена от него по реда на ал. 2 основа, когато е налице едно от следните обстоятелства: в случая, ал.1 т.7. - 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 и е установил дължим данък в размер на 1075,74лв. и лихви за просрочие.

На основание чл. 160,ал.1 от ДОПК, съдът разглежда спора по същество и когато приеме, че актът е незаконосъобразен на основанието, на което е издаден. В този смисъл следва да се тълкува и разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК по отношение на задълженото лице, което се явява заинтересувано да докаже благоприятни за него факти/решение № 12089/11.11.2008г по адм. дело № 7052/2008г на ВАС, решение № 15435/23.11.2011г. по адм.дело №2420/2011 на ВАС, решение по дело С-414/10г на СЕС от 29.03.2012г. и решение от 03.05.2012г. по дело С-520/10г на СЕС/. Съгласно

чл.124 ал.2 от ДОПК в производството по обжалването на ревизионния акт при извършена ревизия по реда на чл.122 ДОПК фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 е подкрепено със събраните доказателства. Така установената презумпция за вярност на фактическите констатации е оборима и доказателствената тежест за това носи жалбоподателят. Следователно в производството по съдебно обжалване на РА издаден по реда на чл. 122 ДОПК, в тежест на органите по приходите е да установят основанията за извършване на ревизия при особени случаи, както и спазването на императивния процесуален ред за това, 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 да се приложи обаче презумпцията по чл. 124, ал.2 от ДОПК, фактическите констатации на които се позовават органите по приходите следва да са подкрепени от надлежни доказателства, в противен случай тежестта за опровергаването им не може да се възлага на ревизионния субект.

В конкретния случай спорът между страните се заключава в това дали по отношение на данъчен период 2019г. следва да се приеме за налична сумата от 9900лв., както твърди жалбоподателят.

Съдът преценява, че при провеждане на ревизионното производство са били налице законовите предпоставки за провеждане на ревизията по специалния ред на чл. 122 ДОПК, предвид доказателствата. При приетите за установени факти и направените изводи съдът намира за доказани приетите от ревизията основания по т. 7 на ал. 1 на чл. 122 ДОПК за провеждане на ревизията по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК - наличие на данни за укрити приходи или доходи и 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 и финансовото състояние за ревизионния период. Признатата от закона доказателствена стойност на ревизионния акт не е оборена от ревизираното лице, поради което жалбата е неоснователна.

В хода на ревизионното производство, както и по време на административното оспорване на РА пред директора на ДОДОП не е било представено каквото и да било доказателство за предаване/получаване на сумата от 9900лв. в заем, предоставен от Б. Н.. Нещо повече, ревизираното лице е твърдяло, че писмен договор или друг писмен документ не е бил сключван между страните, както и че се касае за устен договор за заем. Едва в съдебното производство с молба от 09.01.2024г. е представено копие на текст, нанесен върху салфетка със съдържание: „Днес 18.11.2019г. получих сумата от 9900лв. от Б. Н.. Същата ще бъде върната без лихва до 06.2020г. подпис“. От една страна появата на тази разписка на този етап на производството внася сериозни съмнения относно наличието ѝ към посочения в нея момент, тъй като няма логична и правдоподобна житейска причина при действителното ѝ съществуване тя да не бъде предоставена за нуждите на ревизията, при положение че жалбоподателят изначално се стреми да докаже, че е разполагал с точно тази сума към посочения момент, която му е послужила за заплащане на пътуването. От друга страна наличието на разписка за получаване на сумата е в противоречие с твърденията на лицето в хода на ревизионното

производство, че не разполага с писмен документ, удостоверяващ получаването на заем. Действително, в писмени обяснения до ревизиращия екип, М. М. споменава единствено договор за заем, но в т.7 от искането е посочено, че следва да се представят документи, касаещи заемите, какъвто се явява въпросната разписка. Обстоятелството, че същата не е цитирана в обясненията и не е представена при ревизията, води до основателни съмнения относно съществуването ѝ както към 2019г., така и към момента на провеждане на ревизията. Отделно от изложеното, пред съда е представено копие на бележка, а не самата бележка, което пречатства възможността да се установи чрез специализирани методи момента на съставянето ѝ. Не на последно място следва да се посочи, че в същата не фигурира нито изявление, нито подпис, произхождащи от заемодателя, а единствено твърдение и подпис на лицето М.. Представените вносна бележка в полза на „Жасмин Холидейс“ ЕООД и декларация по чл. 66 ал.2 от ЗМИП с дата 22.11.2019г., в която е посочен произхода на средствата – заем и лични средства не могат да променят извода, че липсват доказателства за реално получаване на твърдения заем, доколкото и тези документи изхождат единствено от жалбоподателя и са носители на информация, която той е избрал да представи, още повече, че не носят конкретна и относима към твърденията му информация. Следователно липсва каквото и да било обективно доказателство за действително получен заем. Независимо, че заемодателят е починал /не е посочена точната дата/, не са представени доказателства за връщането на получения заем, нито на него, нито на наследниците му. Всички тези обстоятелства, преценени съвкупно, дават основание да се счита, че липсват доказателства за реално предоставен заем на ревизираното лице.

В настоящият казус, от представените по делото доказателства, приети в административното и съдебното производство, съдът намира, че изводът за превишението на разходите над наличните парични средства в брой и по банкови сметки, за съответния период, по отношение на ревизираното лице е обоснован и съответства на доказателствата по делото. Това обосновава извод за доказаност на наличието на предпоставките по чл. 122, ал.1, т.7 от ДОПК, чието наличие е установено по безспорен начин в хода на ревизионното производство.

Жалбата като неоснователна следва да се отхвърли, а оспореният РА да се потвърди.

С оглед изхода на спора и своевременно предявеното искане, в полза на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" следва да бъдат присъдени разноски в размер на 430лв., представляващи юрисконсултско възнаграждение върху материален интерес в размер на 1075,74 лева главница и лихва в размер на 221,14лв, общо 1296,88лв.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 и 2 от ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на М. М. М., срещу Ревизионен акт №Р-22221721005934-091-001/10.05.2022 г., издаден от А. А. Д.- орган възложил ревизията и С. С. К.-ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 4 от 03.01.2024 г. на Директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - С. при ЦУ на НАП, с който за жалбоподателя са установени задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за данъчен период

2019г., в размер на 1075,74лв. главница и лихви от 221,14 лева, общо 1297лв.

ОСЪЖДА М. М. М. [ЕГН], да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - С. при ЦУ на НАП разноси по делото, представляващи юрисконсултско възнаграждение, в размер на 430/четиристотин и тридесет/ лв.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния съд на Република България в 14 дневен срок от съобщението до страните.

СЪДИЯ: