

РЕШЕНИЕ

№ 8060

гр. София, 29.12.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 78 състав,
в публично заседание на 03.11.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Пенка Велинова

при участието на секретаря Таня Миткова, като разгледа дело номер **8784** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на И. Й. К., срещу Ревизионен акт № Р-22221718007367-091-001/18.02.2022г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП-С., в частта, в която е изменен с Решение № 1219/04.08.2022г. на директора на дирекция „ОДОП“ пти ЦУ на НАП, С..

Жалбоподателят твърди, че РА е незаконосъобразен, издаден в противоречие с приложимите разпоредби на закона и практиката на ВАС, за което се излагат подробни съображения: Решаващият орган неоснователно не бил кредитирал декларацията на жалбоподателя за 2010г. относно разполагаеми налични средства в брой, в размер на 10 000 лв. Не били отчетени получени в брой и наследени средства от жалбоподателя след смъртта на баща му, в размер на най-малко 12000лв. Неправилното невключване на тези средства в брой, според жалбоподателя е довело до намаляване на приходната част е ревизионния акт. Неправилно ревизиращите органи не включили в приходите на жалбоподателя за периода 2014-2015г. ползвана сума в общ размер на 10096,83лв., получени по картова сметка за револвиращ кредит. Иска отмяна на акта в изменената му част.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. Й., който поддържа жалбата. Претендира направените по делото разnosки, за което представя списък.

Ответникът – директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика”/ОДОП/ при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител оспорва

жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София – град, Трето отделение, 78 състав, като обсъди доводите на страните и писмените доказателства, съставени и събрани в хода на ревизионното и съдебното производство, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Предмет на жалбата е данъчно-ревизионен акт, издаден срещу И. Й. К., с постоянен адрес: [населено място], кв. Д., [улица], в частта, в която е изменен от директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП. Ревизията е направена срещу К., в качеството му на местно лице по смисъла на чл.4 от ЗДДФЛ във връзка с доходите, получени от източници в страната и чужбина.

Ревизията е назначена със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221718007367-020-001 / 03.12.2018, изменена със Заповед Р-22221718007367-020-002/07.03.2019г. на М. А. К. – началник на сектор „Ревизии“ при ТД на НАП-гр. С. (л. 32-35 от делото). К. е оправомощена с функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК от Директора на компетентната териториална дирекция на ТД на НАП- С., съгласно чл. 8 от ДОПК, със Заповед № РД01-803/07.06.2017 г. Заповедите са връчени на упълномощено лице на 11.12.2018г. и на 18.04.2019г.(л. 33 и л. 35)

С тях е възложена ревизия на жалбоподателя за определяне данък по чл. 17 от ЗДДФЛ за периода от 01.01.2012г. до 31.12.2017г. Определен е екип от ревизори: И. В. А. - Главен инспектор по приходите(ръководител на ревизията) и Н. И. М. - Главен инспектор по приходите. С първата заповед е определен срок за завършване на ревизията – до три месеца от връчване на заповедта. Тя е връчена на 11.12.2018г.(разписка на л. 35). С втората заповед, връчена на лицето на 18.04.2019г. (л. 33), срокът за завършване на ревизията е удължен до 10.05.2019г.

Заповедите за възлагане на ревизия съдържат изискуемите в чл. 113 от ДОПК реквизити и информация. Ревизията е възложена на лица, които имат характеристиките на орган по приходите, съгласно изискванията на чл. 113, ал. 6 от ДОПК, вр. чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП.

При определяне на периода на ревизията е спазена разпоредбата на чл. 109, ал. 1 от ДОПК.

В хода ревизията са събрани необходимите писмени доказателства за установяване данъчната основа на лицето, а именно: Изготвено е искане за представяне на документи и писмени обяснения от И. Й. К. с № Р-22221718007367-040-001/25.04.2019 г., по което са получени документи с вх. № 53-00-377#12/10.05.2019 г. Изготвено е Искане за представяне на документи и писмени обяснения от И. Й. К. с № Р-22221718007367-040-002/10.05.2019г., по което са получени документи с вх. № 59-00-377#13/23.05.2019 г. С протоколи КД 73 №1606956/15.04.2019г., КД 73 №1606961/10.05.2019г., КД 73 №1606960/15.04.2019г., КД 73 №1606962/10.05.2019г. и КД 73 №1606963/10.05.2019г. към ревизионното производство са присъединени представени документи за имуществото на ревизираното лице, съпругата му и дружества, които са му изплатили суми през ревизирания период. По искане за представяне на документи са приобщени към делото извлечения за движението по банкови сметки за период 2015 – 2017г. в К. АД /в несъстоятелност/, „А. Б. Б.“, БАНКА ДСК, „У. Б.“/. По искане за представяне на писмени обяснения от И. К. с № Р-22221718007367-040-001/25.04.2019 г. са получени документи с вх. № 53-00-377#12/10.05.2019 г. По искане за представяне на документи

/справка от „ЕЛАНА ТРЕЙДИНГ“ АД относно инвестиционен портфейл в дружеството/ и писмени обяснения от И. Й. К. с № Р-22221718007367-040-002/10.05.2019г. са получени документи с вх. № 59-00-377#13/23.05.2019 г. На 22.01.2022г. са изпратени запитвания до всички банки в Б. за притежавани от ревизираното лице сметки, при което с отговори от „АЛИАНЦ БАНК България“ АД, „Банка ДСК“ ЕАД, „УНИКРЕДИТ БУЛБАНК“ ЕАД и Корпоративна Търговска Банка/в несъстоятелност/ са били установени ползваните. Те са присъединени към ревизионното производство с протоколи обр. КД 73 № 1606959/15.04.2019г. и № 1606960/ 15.04.2019г.

С цел установяване размера и източниците на получените доходи от лицето през ревизирания период е била извършена проверка в ПП на НАП С., модул Трудови договори, която е установила трудови договори от 01.01.2012г. до 01.08.2013г. с Технически Университет, на длъжност доцент, преподавател и от 30.11.2015г. до 01.04.2017г. със Сдружение Център за анализи и управление на рискове – на длъжност директор на лаборатория.

В хода на ревизията проверяващите приели, че е налице несъответствие на приходите и разходите на ревизираното лице (чл. 128, ал. 1, т. 7 от ДОПК) и че са налице данни за укрити доходи, поради което данъчната основа следвало да се определи по особените правила (чл. 124 от ДОПК), за което било изготвено уведомление по чл. 124, ал.1 от ДОПК №Р-22221718007367-113-001/27.06.2019г. (за определяне на данъчната основа за периода 01.01.2012 – 31.12.2017г.), връчено на 09.09.2019г. по електронен път.

Във връзка с него е дадена възможност на ревизираното лице да представи обяснения и доказателства. Изготвено е Уведомление по чл. 17, ал.2 от ДОПК № Р-22221718007367-139-001/27.06.2019г., с искане за представяне на документи и писмени обяснения от данъчно задължено лице /ИПДПОЗЛ и искане № Р-22221718007367-040-003/27.06.2019г., с което е изискано попълване на декларации по образец за финансовото и имущественото му състояние за 2012 – 2017 година, връчени на 09.09.2019г. по електронен път.

В съответствие с изискването на чл. 117от ДОПК, след събиране на необходимите документи, е издаден ревизионен доклад /РД/ № Р-22221718007367-092-001/31.07.2019г.(л. 36-67). При издаването му е допуснато нарушение – същият е издаден след срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК. Допуснатото нарушение не е съществено и не води до нищожност на ревизионния акт, тъй като сроковете за извършване на ревизията и за издаване на РД са инструктивни, а не преклузивни. Това нарушение не води до нарушаване на правото на защита на проверяваното лице, на което е предоставена възможност да даде обяснения и да ангажира доказателства.

В съставения ревизионен доклад са отразени следните констатации на проверяващите: След съпоставка и анализ на имущественото и финансово състояние на ревизираното лице с получените доходи, ревизията не установила несъответствие между доходите и извършените разходи от лицето за 2012г..

След съпоставка и анализ на имущественото и финансово състояние на задълженото лице, ревизията приела, че е налице несъответствие между доходите и извършените разходи от лицето за периода от 01.01.2013 г- 31.12.2013 г., в размер на 19893,00 лв. - превишение на разходите на лицето над приходите му. Тази констатация е отразена в съставения ревизионен доклад и въз основа на нея е прието, че са налице

обстоятелства по чл.122, ал.1, т. 7 от ДОПК, водещи до преминаване на извършването на ревизия като „ревизия при особени случаи“ - декларираниите 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 състояние на лицето за ревизирияния период.

Въз основа на това в доклада била определена данъчната основа за общия годишен доход – 19893,00лв. от доходи с неустановен произход, на която ревизиращите определили дължим данък по ЗДДФЛ в размер на 1989,30 лв., който е бил дължим до 30 април 2014 г.(до 30.04. на годината, следваща годината на придобиване на дохода - чл.67, ал.4 от ЗДДФЛ). На основание чл.175 от ДОПК, във връзка с чл.1 от ЗЛДТДПДВ за невнесените в срок, ревизиращите приели, че се дължи лихва, изчислени за периода от 01.05.2014 г. до датата на издаване на РД.

За периода от 01.01.2014 г- 31.12.2014 г., след съпоставка и анализ на имущественото и финансово състояние на задълженото лице с получените доходи ревизиращите приели за установено, че е налице несъответствие между доходите и извършените разходи от лицето в размер на 13731,22 лв. - превишение на разходите над приходите му. Според тях било, установено наличие на обстоятелства по чл.122, ал.1 от ДОПК, водещи до преминаване на извършването на ревизията като „ревизия при особени случаи“. Въз основа на което и по реда на чл.122, ал.2 от ДОПК, в ревизионния доклад данъчната основа за 2014г. била определена на 147540,58лв., като към деклариранията от лицето данъчна основа били добавени и доходи с неустановен произход в размер на 13731,22 лв., съответно годишното данъчно задължение/данък/ било изчислено на 14754,06 лв. и била определена сума за донасяне, в размер на 1908,85 лв. На основание чл.175 от ДОПК, във връзка с чл.1 от ЗЛДТДПДВ за невнесените в срок суми се проверяващите начислили лихва, изчислени за периода от 01.05.2015 г. до датата на издаване на РД.

За периодите от 01.01.2015 г- 31.12.2015 г. и от 01.01.2016 г- 31.12.2016 г., след съпоставка на притежаваните имущества и направените разходи с получените доходи за 2015 г. и 2016г., ревизиращите направили констатация за несъответствие на имуществото и доходите на лицето с разходите му. Ревизиращите установили, че по банкова сметка на ревизираното лице в Банка ДСК ЕАД на 03.11.2015 г. е получен банков превод от „АНТОРНА“ ЕООД – с основание - изплащане на главница по договор за кредит, в размер на 125 000лв. Бил установен подобен превод и през 2016г. – превод от 24.10.2016 г. от „АНТОРНА“ ЕООД – с основание изплащане по договор за кредит, за сумата 109961,25лв. Констатирани, че в дадени от лицето обяснения с вх.№53-00-2245#12/04.09.2018г. било декларирано, че в периода 2012 – 2014г. не е „отпуснал" заеми и няма вземания по изпълнителни листове и др. Проверяващите установили и обстоятелството, че не е декларирал в ГДД по чл.50 от ЗДДФЛ парични заеми за отчетния период и непогасени остатъци по заеми, съгласно чл.50, ал.1, т. 5 от ЗДДФЛ(в сила от 01.01.2010г.). С проверка се установило и недеklarирането на заеми за периода от 2009 до 2015г.

Били изискани обяснения от дружеството за превода и били получени – че се касае за върнат заем, по който не е удържан данък, поради това, че доходът не подлежи на облагане. Произходът на парични средства за направения превод бил обоснован с продажба на активи на дружеството. Проверката на оборотните ведомости на дружеството за 2012 и 2013г., установила, че в гр. 15 – получени заеми, нямало аналитично отразен заем от И. К.. За 2014г. било установено такова записване -

отразен по сметка 152/4 заем от И. К.. На ревизията бил представен договора, но не и писмени документи, доказващи получаване на сумата. В оборотните ведомости за 2012 и 2013г. бил установен отразен заем на дружеството „АНТОРНА“ ЕООД от „ЕЛАНА ТРЕЙДИНГ“ АД – счетоводно отразен по сметка 152/4, за сумата 234961,25 лв. От дружеството „ЕЛАНА ТРЕЙДИНГ“ АД били предоставени обяснения, че не са предоставяли заем на „АНТОРНА“ ЕООД, нямат търговски взаимоотношения и са направили парични плащания към „АНТОРНА“ ЕООД по изрични нареждания на И. и Е. К., във връзка с приключването им на индивидуални инвестиционни портфейли в инвестиционния посредник.

Ревизираното лице представило документи от 23.05.2019г., че има сключен договор от 24.01.2006г. с „ЕЛАНА ТРЕЙДИНГ“ АД за индивидуален инвестиционен портфейл. Вноските по договора били направени на 24.01.2006 и 24.01.2006г. общо в размер 159 652,57лв., била отчетена е загуба и на 24.11.2006г. договорът бил приключен и направен нов - от 20.11.2006г., като остатъкът от средствата по стария договор били прехвърлени като вноска по новия. Според документите, били направени покупки и продажби на финансови инструменти и договорът приключил през 2008г., след което на 22.01.2008г. 234961,25лв.

Въз основа на тези факти ревизията приела, че не са представени доказателства че през 2008г. К. е предоставил заем на „АНТОРНА“ АД в размер 234961,25лв., а съответно, ако е предоставен – че не е възстановен в периода 2008 – 2011г. След съпоставка и анализ на имущественото и финансово състояние на ревизираното лице, приели, че е налице несъответствие между доходите и извършените разходи за 2015г. в размер на 9 211,66 лв. - превишение на разходите на лицето над приходите му и укрити доходи, и че данъчната основа следва да се определи по чл. 122, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК. Определили – данъчна основа в размер на 174479,49лв., в която освен декларираните от лицето суми, включили и сума, в размер на 9211,66 лв. - доходи с неустановен произход и необложения доход в размер на 125000,00лв., съответно определили сума за довносяне – 13421,52 лв. Доколкото дължимият данък е следвало да се внесе до 30 април 2016г., на основание чл.175 от ДОПК, във връзка с чл.1 от ЗЛДТДПДВ, ревизиращите приели, че върху нея се дължат лихви, изчислени за периода от 01.05.2016 г. до датата на издаване на ревизионния доклад. Тези констатации за 2015г. са отразени в съставения ревизионен доклад.

За 2016г. ревизията приела, че е налице несъответствие в размер на 37062,94 лв. - превишение на разходите на лицето над приходите му. Била увеличена декларираната данъчна основа от лицето за периода 01.01.2016 – 31.12.2016 г., която била определена по реда на чл.122, ал.2 от ДОПК в размер на 254225,75 лв., като към декларираните от него данни били добавени доходи с неустановен произход - 37062,94 лв. и необложения доход по превод от „АНТОРНА“ ЕООД за сумата 109961,25лв. Съответно бил определен данък за довносяне в размер на 14702,67 лв. Доколкото той следвало да е внесен до 30 април на 2017г, на основание чл.175 от ДОПК, във връзка с чл.1 от ЗЛДТДПДВ, върху сумата ревизорите начислили лихва за периода от 01.05.2017 г. до датата на издаване на ревизионния доклад. Тези свои констатации отразили в съставения ревизионен доклад.

За периода 01.01.2017г.-31.12.2017г. след съпоставка на имуществото, разходите и разходите на лицето не е направена констатация за несъответствие.

Описаните констатации били отразени в ревизионен доклад № Р-22221718007367-092-001/31.07.2019г., въз основа на който проверяващите

направили предложение да се коригира данъчните задължения по ЗДДФЛ на лицето на 1 989,30 лв. за 2013г., 14 754,06 за 2014г., 17 447,95лв. за 2015г. и на 25 422,57лв. за 2016г., съответно като се приспадат декларираните и внесени до момента суми, да се определят суми за довносяне за ДДФЛ, както следва: 1 989,30 лв. за 2013г., 1908,85лв. за 2014г., 13421,52лв. за 2015г. и на 14 702,67лв. за 2016г. и лихви в размер на 1060,69 лв. върху данъка за 2013г., 823,84 лв. върху данъка за 2014г., 4 425,97 лв. върху данъка за 2015г. и на 3 357,38 лв. върху данъка за 2016г.

Д. доклад е връчен на 19.08.2019г. на упълномощено лице по електронен път.

В законоустановения срок срещу ревизионния доклад е подадено възражение № 53-00-377-15/1-ви октомври 2019 година, с който се възражава срещу законосъобразността и обосноваването на фактическите и правни изводи в него. Сочи се, че неправилно бил определен характера на вземанията от „АНТОРНА“ ЕООД, като доходи от други източници по чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ оспорвали се началните салда по наличност в брой в началото на периодите. Възраженията са направени и срещу начина за начисляване на допълнителен данък върху доходите в размер на 32022,34 лв. и лихвата за забава. Към възражението е приложен договор за предоставяне на заем от 25 януари 2008 година и копие на преводно нареждане от 22-ри януари 2008 година. Възражава се срещу определяне на сумите получени от „Анторна“ ЕООД като доходи от друг произход.

В тази връзка са изискани документи от дружеството. Получена е била обяснителна записка относно изплатените суми и бил представен и договора от 25-ти януари 2008 година между ревизираното лице, в качеството на заемодател и дружеството - в качеството на заемополучател. Ревизиращите установили, че съгласно договора, на дружеството е била предоставена сумата от 250 хиляди лв. под формата на заем с 5-годишен срок при годишна лихва 7%. По представени финансови отчети и оборотна ведомост на дружеството, констатирани, че в отчета за паричните потоци за 2014 година е отразено плащане на лихви в размер на 120000 лв. и плащания, свързани със заеми, в размер на 250000 лв., а в пасива на баланса - намаляване на задълженията над една година от 844 хиляди лева през 2013 година на 518 хиляди лв. през 2014 година. По оборотната ведомост в подсметка с наименование Я. И. К., по заем от втори януари 2008 година със срок от 5 години те установили намаление в размер на 250000лв. по дебита. Не били установени счетоводни данни за заплащане на лихви на Я. И. К.. Тези свои констатации ревизиращите отразили в съставения ревизионен акт, който е предмет на жалбата по настоящото дело. Те приели, че документите са създадени само за целите на ревизията и доколкото са частни документи приели, че същите не се ползват с доказателствена сила.

При проверка на банковите сметки проверяващите установили, че дружеството е превело по сметка в „КТБ“ АД в несъстоятелност на

ревизираното лице сумата от 100000 лв. през 2014 година. Констатирани също така, че в изискани обяснения ревизираното лице е декларирало, че за периода първи януари 2012 г. - 31 декември 2014 г. не е отпуснал заеми и няма вземания по изпълнителни листове. При проверка на счетоводството на дружеството „Анторна“ ЕООД, във връзка с констатации, че в оборотните ведомости за периода 01-ви април 2013 година - 5 декември 2013 година в група 15 не са били осчетоводени заеми от И. К., било установено, че са отразени заеми от дружеството „Елана трейдинг“ ЕАД - от 20-ти юли 2007 година и от 22-ри януари 2008 година.

В хода на ревизията от дружеството „Е. трейдинг“ дали обяснения, че не са имали търговски отношения с „Анторна“ ЕАД, но са правени парични плащания с такъв получател във връзка с приключване на индивидуални инвестиционни портфейли на И. Й. К. и съпругата му. От дружеството са постъпили обяснения, че лицата са поискали по-голяма част от средствата от портфейла му в размер на 234961,25 лв. да бъдат преведени към „Анторна“ ЕАД, който било направено на 22-ри януари 2008 година. На ревизията били предоставени и копие на платежно нареждане за превода. За заявката за теглене на суми от индивидуалния портфейл от страна на лицето е било дадено обяснение, че след изтичане на предвидената в закона давност, документът не се съхранява. Ревизиращите отразили в ревизионния акт констатациите си по гореописаните документи и факта, че тази информация не е била дадена от ревизираното лице, а е била установена при служебно проверка на трето лице по време на ревизията.

Ревизиращите направили анализ и в отчетите на дружеството за парични потоци и балансите, при което приели, че не се доказва твърдението на ревизираното лице, че е налице заем от негова страна в полза на дружеството „Анторна“ ЕАД, направен чрез превод на средства от дружеството „Е. трейдинг“. Те не приели в възраженията на ревизираното лице, че е декларирал заема в годишната си декларация пред Сметната палата за 2008 година, като констатирани, че в нея не е посочено лицето към което е предоставен заем, както и това, че заемът не е деклариран в декларация по член 50 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица за 2009, 2010, 2011 година.

Проверяващите не приели възраженията и поради това че от първи януари 2010 година в Закона за данъците върху доходите на

физическите лица се изисквало да се декларират непогасените към края на данъчната година остатъци от предоставени през същата или предходните пет данъчни години парични заеми, ако размерът на тези остатъци общо надхвърля 40 хиляди лв. В случая това задължение не било изпълнено.

Ревизиращите приели също така, че за да се признае този заем следва да се представят и доказателства за реално получаване на сумата от заемателя или да се установи възможността на заемодателя да предостави такава в заем. Поради което, отхвърлили възраженията и приели, че следва да се квалифицира получаването на тези суми като доходи от друг произход и върху същите да бъде начислен данък. По отношение на възраженията за неправилно и незаконосъобразно установени начални салда към първи януари 2012 година и съответно следващите години, ревизиращият екип приел, че при липса на представени данни за точния размер на вземанията и на наличностите на парични средства на лицето, към началото на ревизирания период то следва да се определи в размер на 5000 лв., съгласно трайно установената съдебна практика.

Гореописаните констатации и заключения отразили в обжалвания ревизионен акт.

По отношение на причините за приложението на член 122 от ДОПК, в ревизионният акт са изложени следните мотиви: Законът е дал право на преценка на органа по приходите дали да приложи особения ред на ревизията на член 122 и следващи от ДОПК или общия ред, дори когато са налице обстоятелствата по точки 1-8 на алинея 1, което са решили да направят след като са установили данни за разминаване на приходите и разходите на лицето за 2013-та, 2014 и 2016 година. Според тях събраните данни напълно обосновавали необходимостта да се приложи особеният ред, при който в тежест на физическото лице е да проведе пълно насрещно доказване, с което да опровергае фактическите констатации на органа по приходите. Според проверяващите, по време на ревизията са били установени данни за укриване на доходи, което е обосновоало необходимостта от прилагане на разпоредбата на член 122 от ДОПК.

Проверяващите уважили единствено възражението за необходимостта от прилагане на 5% отстъпка, съгласно чл. 53, ал. 2 от ЗДДФЛ.

Въз основа на описаните факти бил съставен обжалвания

ревизионен акт, с който били установени следните суми за довносяне: данък за 2013 година в размер на 1989, 30 лв. и лихва в размер на 1172, 32 лв. върху тази сума, данък за 2014 година в размер на 1373, 80 лв. и лихва в размер на 670,01 лв. върху тази сума, данък за 2015 година в размер на 13 421, 52 лв. и лихва в размер на 5179, 13 лв. върху сумата и данък за 2016 година в размер на 14 635, 52 лв. и лихва върху него в размер на 4 163, 33лв. Ревизионният акт е връчен на упълномощено лице по електронен път на 11-ти август 2022-ра година.

Срещу ревизионния акт в законния срок е подадена жалба до директора на дирекция ОДОП в [населено място]. Направени са следните възражения:

- за необосновано некоректно и незаконосъобразно определяне на характера на сумите изплатени от „Анторна“ ЕООД;
- за налични безспорни доказателства за заемното правоотношение между дружеството и ревизираното лице и между „Анторна“ ЕАД и инвестиционния посредник „Елана трейдинг“ ЕАД;
- за това че и да са допуснати счетоводни нарушения в дружествата това не може да се тълкува във вреда на проверяваното лице, който не може да контролира тези процеси;
- че са пренебрегнати безспорните преки доказателства в полза на косвения индиции от страна на ревизиращите лица;
- възражение срещу преквалифициране на дохода под нормата на член 35, т. 6 от Закона за доходите на физическите лица - според ревизираното лице, дори да се приеме, че този доход е получен безвъзмездно от дружеството, то би следвало да се квалифицира като дарение, което е изрично уредено в Закона за доходите на физическите лица, в който случай този доход не подлежи на облагане;
- възражение срещу неправилно и незаконосъобразно установяване началните салда и наличностите в брой за всеки от ревизираните периоди, както и към началото на периода – 01-ви януари 2012 година, в следния смисъл: На страница 26 от ревизионния акт били установени приходи за периода 2007-2011 година в размер на 26478,95лв., които не били взети предвид при определяне на началните салда. След като се отричало предоставянето на заем от страна на ревизираното лице на дружеството „Анторна“ АД, то с въпросните средства би следвало да се увеличат приходите за периода, което би обезличило всички последващи изчисления за периода 2013-2017 година.

- възражение, за това че за 2017 година е установен излишък тоест превишаване на приходите над разходите в размер на 2130, 15 лв., който при тези изчисления би следвало да се приеме за индигия за по-високо начално салдо още през 2012 година;
- възражение, че не са взети предвид данните в подадените декларации на лицето в качеството му на народен представител, относно разполагаемите суми в брой, а именно деклариране в декларацията за 2010-а година сума в брой в размер на 10000 лв.;
- за некоректно пренасяне на излишъците, установени от предходните години, които не са отчитани като начални салда за следващата година: не е бил отчетен финансовият излишък от 2586.83лв. за 2012 година като начално салдо за 2013 година;
- за неотчитане на прието наследство в полза на проверяваното лице.

Въз основа на така направеното възражение, с решение 1219/04.08.2022г. директорът на дирекция ОДОП при Централно управление на НАП- С. е изменил обжалвания ревизионен акт, като е уважил частично възраженията на ревизираното лице.

Решаващият орган приел, че са основателни възраженията на ревизираното лице относно квалифицирането на сумата 234961,25 лв. като приходи от други източници и приел, че на база на представените писмени доказателства и данни от счетоводството на дружеството „Анторна“ АД, се касае за предоставен от ревизираното лице заем и лихви по него, като с тази сума намалило установената данъчна основа за 2015 и 2016 година, доколкото сумите са преведени през тези години. За основателно било прието и възражението във връзка с непренасянето на остатъците в края на съответните данъчни периоди като начално салдо на следващите периоди. Поради което с наличността към първи януари 2013 година била увеличена с 2586, 83 лв. , за 2014 година с 425,89 лв., а за 2017 година с 2130,15 лв. За неоснователни били приети възраженията на жалбоподателя по отношение на определените начални разполагаеми суми към 01-ви януари 2012 година. Решаващият орган посочил, че на база на събраните и приобщени доказателства и предвид недекларирането от лицето на началната разполагаема сума в брой и съгласно установената практика, правилно е определен размерът на сумата - 5000 лв.

На тази основа, с решението били изменени резултатите за данъчната основа за определяне на задълженията на лицето за

всеки от ревизираните периоди. Било изменено заключението за съответствието на приходите и разходите за данъчните периоди, както следва:

- за 2013 г. - превишаване на приходите над разходите;
- за 2014г. - превишаване на разходите над приходите в размер на 10450,80лв.;
- за 2015г. - превишаване на разходите над приходите в размер на 8871,92 лв.;
- за 2016г. - превишаване на разходите над приходите в размер на 19217,00лв.;

С решението е отменен ревизионния акт в частта на установените задължения за данък върху доходите за 2013 година и е изменен относно установения данък за 2014, 2015 и 2016г., както следва:

- установени задължения за данък върху доходите за 2014 година в размер на 13890, 29лв. при внесен в размер на 12845,21лв.,

- установени задължения за данък върху доходите за 2015 година в размер на 4913,97 лв. при внесен в размер на 4026,78лв.

и

- установени задължения за данък върху доходите за 2016-та размера на 12641,60 лв. при внесен в размер на 10719,90лв.

Сумата, с която според решаващият орган разходите на ревизираното лице превишават приходите за трите години, са в размер на общо 38539,72лв., а данъкът за довносяне – 3853,97лв.

Решението е връчено по електронен път на 4-ти август 2022 година и обжалвано в срок пред Административния съд- С. град. Предмет на административното производство е неотменената част на ревизионния акт, с която се установяват задължения за данък върху доходите на физически лица за довносяне – 1045,08лв. за 2014 г., 887,19лв. за 2015г. и 1921,70лв. за 2016г. и законната лихва върху тези суми.

Описаните факти се установяват непротиворечиво от материалите от административната преписка, която е приложена и приета по делото и представените от жалбоподателя в съдебното производство. Съдът приема писмените документи от административната преписка, които са представени от данъчните органи и не са оспорени от страните. Те непротиворечиво установяват описаните факти за развоя на данъчното производство. В съдебното производство жалбоподателят представя копие на декларацията си пред Сметната палата, вх. №

Г1402/27.04.2011г., и извлечение от банкови сметки. Документите не са оспорени от страните и се приемат от съда. Първият установява, че в декларацията пред Сметната палата на жалбоподателя за 2010г., подадена на 27.04.2011г., са декларирани налични средства в брой, в размер на 10000лв. Банковите извлечения установяват, че през 2012г. И. К. е превел по сметка на Й. Г. К. с три превода сума в общ размер на 26000лв., с основания: „зарещдане на депозитна сметка“, „за увеличаване на депозит вътрешносемейен превод“ и „за депозизиране в сметка“. Това обстоятелство не е спорно между страните, доколкото е отразено и в ревизионния акт, от чието съдържание се изяснява, че титулярят на сметката е баща на ревизираното лице. От извлечението по сметката на кредитната карта на жалбоподателя се установява, че през 2014г. е ползвал по кредитната си карта сума в общ размер на 10096,22лв., осчетоводена за банката като дебит.

Съдът кредитира събраните по делото доказателства, които са непротиворечиви и взаимно допълващи се.

При така установените факти, съдът намира следното: Обжалва се ревизионен акт, в частта в която е изменен с решение на Директора на ОДОП при ЦУ на НАП- [населено място] и е установен данък за донасяне.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи, в хода на ревизия, извършена от компетентен орган. В производството са събрани необходимите данни за установяване на относимите факти за имуществото на лицето и за определяне на данъчната основа, съответно на дължимия данък за всеки от ревизираните периоди. На лицето е предоставена възможност да даде обяснения и да представи доказателства.

Направените от ревизираното лице възражения са основателни.

Ревизията на К. е проведена по реда за извършване на ревизионно производство при особени случаи - чл. 122 и сл. от ДОПК. Съгласно чл. 122, ал. 1 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 са налице данни за укрити приходи или доходи или 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. Съгласно 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, т.е. въведена е презумпция за наличие на източник на доход, когато е установено и съществено превишаване на направените разходи над получените приходи.

От което следва, че когато в хода на започнало по общия ред ревизионно производство се установи превишаване на разходите над приходите на лицето, законодателят въвежда презумпция в чл. 123, ал. 1 от ДОПК, че съществува източник на доход, откъдето произтича това превишаване. Органът по приходите при условията на оперативна самостоятелност преценява, дали да проведе ревизията по особения ред на чл. 122 ДОПК или по общия ред, дори когато са налице обстоятелствата по т. 1-8, но единствено при безспорна установеност на облагаеми доходи, визирани в разпоредбите на ЗДДФЛ. Този избор е неприложим в случай на установено превишение с неустановен произход на разходите над приходите. Поради тази невъзможност, такова несъответствие не подлежи на облагане по общия ред, а единствено по реда на чл. 122 и сл. ДОПК и то ако са налице предпоставките, вкл. несъответствието да е явно и значително.

Така установената презумпция на чл. 123, ал. 1 от ДОПК е оборима, като доказателствената тежест е изцяло за жалбоподателя. В производството по обжалване на ревизионен акт, издаден по реда на чл. 122 от 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 ревизирувания субект е да установи при условията на пълно и насрещно доказване твърдените от него факти и обстоятелства, с които се опровергават фактическите констатации в акта.

Основният спорен въпрос между страните е, правилно ли ревизиращият орган е приел при проследяване движението на

паричния поток, че разходите на задълженото лице явно и съществено превишават приходите, т. е. налице ли е несъответствие между получените доходи и извършените разходи, явяват ли се същите облагаеми доходи на физическото лице с неустановен произход, както и законосъобразен ли е изводът на ревизиращият орган, че сумата на превишението на разходите над приходите е облагаем доход, който следва да се включи в данъчната основа на общия годишен доход.

Правната регламентация на облагането на доходите на физически лица се съдържа в ЗДДФЛ. 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. Според разпоредбата на чл.6 от ЗДДФЛ, местните физически лица са носители на задължението за данъци за придобити доходи от източници в Република Б. и в чужбина.

Чл. 12 от същия закон предвижда, че 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.

В хода на ревизионното производство е установено, че ревизираното лице е местно лице по смисъла на чл. 4 от ЗДДФЛ и на основание чл. 6 от същия закон, е носител на задължение за данъци за придобити доходи от източници в Република Б. и в чужбина.

Семейният статус на лицето е женен с пълнолетни деца. В хода на ревизията, с цел обективното установяване на факти и обстоятелства, имащи значение за определяне на данъчните задължения на ревизираното лице, са предприети необходимите процесуални действия, подробно описани в ревизионния доклад, раздел „Процесуални действия”, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК се явява неразделна част от ревизионния акт. Изискани са всички документи, касаещи източници и размер на доходите, получени от ревизираното лице и свързани с него лица. Запитванията и получените отговори подробно са описани в констативната част на ревизионния доклад.

Съгласно задължителните указания относно действията на органите по приходите в ревизионния процес /напр. Указания изх. № 24-00-1 от 08.01.2009 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 препятства 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. 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. Настоящата инстанция намира, че в случая ревизорите са обосנוвали преминаване към производство по реда на чл. 122 от ДОПК при непълнен и неправилен анализ на доказателствата по делото, поради което изводът им, че са налице основанията за прилагане на този ред за определяне на данъчната основа е незаконосъобразен и необоснован. На база на събраните към момента на ревизията писмени доказателства, органите по приходите са приели, че за спорните периоди задълженото лице е направило разходи, които според наличните към момента данни са надвишавали установените приходи и че са налице данни за укриване на данъци. Решението се базира на неправилни изводи върху събраните писмени доказателства. От една страна то се дължи на неправилно определяне на получените през 2015 и 2016г. суми по банковата сметка на ревизираното лице суми в общ размер на 234961,25лв.- върнати парични средства, предоставени като заем, като облагаеми доходи от друг произход и включването им в данъчната основа за съответните години, както и неправилното изчисляване на началните салда за всеки от данъчните периоди, описани в Решение №1219/2022г. на директора на ОДОП при ЦУ на НАП. Тези пороци са били отстранени с това решение.

Обратно на решаващия орган - директора на ОДОП при ЦУ на НАП, настоящата инстанция намира за основателни и възраженията на жалбоподателя, че неоснователно в началното салдо за 2012г. не е включена сумата от 10000 лева – налични средства в брой, декларирана в публичната декларация на лицето за 2011г. Налични са данни за съществуването на тази сума в публично достъпната декларация пред Сметната палата за 2010г., която е представена от жалбоподателя по настоящото дело и

приета от съда. Тя е подадена от лицето много преди началото на ревизията. Съответно не може да се твърди, че сумата е вписана в декларацията във връзка с нея. Не са събрани доказателства лицето да се е разпоредило с тази сума през 2011г. и следващите години, съответно не са изложени убедителни мотиви, защо не се признава наличието ѝ към ревизирания период. Данните за тази сума са публично достъпни и известни на проверяващите и решаващия орган. Съответно, не са изложени убедителни мотиви за нейното непризнаване, предвид и установените доходи на лицето, които подкрепят възможността за притежаване на средства в описания размер. Признаването на тази сума, води до намаляване на недостига на средства за 2014г. с 5000лв.

Настоящият състав приема, че необосновано ревизорите в ревизионния акт и решаващият орган в решението не са приели обясненията на ревизираното лице във връзка със сумата от 26000 лв., които е внесъл по сметка на баща си – Й. К.. Тази сума веднъж е отчетена като разход, а втори път като приход на ревизираното лице. Отчетена е като разход на база констатацията, че през 2012г. е превел сумата по сметка на баща си Й. К. и втори път- като приход – получен в наследство депозит в К. от бащата– Й. К.. Ревизираното лице прави възражение за отчитане на тази сума като негов разход, доколкото заявява, че му е била предоставена в брой от баща му за да ги внесе по депозитната му сметка. Заради напредналата си възраст и влошено здраве, баща му не е могъл да направи това лично. Няма основание да се отхвърлят тези негови обяснения. Няма събрани данни, които да опровергават възможността бащата на ревизираното лице - Й. К., да притежава тези суми в брой. Липсва друго логично обяснение за внасяне на сумите от страна на ревизирания по депозитна сметка на баща му. За това, че се касае за предоставени от бащата лични средства може да се съди и от посочените основания за преводите – „за увеличаване на депозит вътрешно семеен превод“, за „депозиране в сметка“, „зареждане на депозитна сметка“. Доколкото депозитната сметка е лична сметка на титуляра, следва да се приеме, че внесените в нея средства са негови лични средства. Не се сочи да се касае за заемни или дарителски взаимоотношения между син и баща. Предвид на което сумата от 26000лв. следва да се изключи от разходите на лицето за 2012г. В случая е извършена услуга между роднини – Й. К. е предоставил на сина си сума в брой за да я внесе по депозитната му банкова сметка. Доколкото се

касае а заместими вещи – пари, той е наредил по банков път превод на същата сума от собствената си сметка по депозитната сметка на баща си, като е задържал сумата в брой. Предоставените му суми в брой са останали на негово разположение. С отпадане на сумата от 26000 лв. от разходите на лицето за 2012г. се е увеличава крайното салдо за 2012г. и съответно началното и крайното за 2013г. Съответно се променят резултатите за следващите години 2014, 2015 и 2016 г.

На последно място, основателно е възражението в жалбата, че за 2014 г. и в ревизионния акт, и ревизионния доклад са отчетени само внесените от жалбоподателя суми по картовата сметка на ползвания от него револвиращ кредит от банка „ДСК“. Както е отразено в жалбата, в ревизионния акт не са били изчислени и сумите, ползвани от ревизираното лице и за 2012 и за 2013г. по този кредит, а са били отчетени само внесените от него, което за тези години е било поправено от решаващия орган, който е изчислил и признал тези приходи. Нито ревизорите, нито решаващият орган, обаче, са изчислили и признали като приход, ползваните от К. суми по револвиращия кредит от банка „ДСК“ АД за 2014г. В ревизионния доклад и ревизионния акт, при изчисляване на резултата за 2014г. – ред 20 на таблиците, са включени като разход внесените суми по револвиращия кредит, които са осчетоводени като кредит за банката. Не са изчислени и признати като приход за К. ползваните от него суми от кредитната му карта (осчетоводени като дебит за банката). В съдебното производство е представено и прието като доказателство банково извлечение, от което се установяват, че за 2014г. от лицето са ползвани по тази кредитна карта от „ДСК“ АД суми на обща стойност 10096,22лв., които реално представляват приход за лицето.

С включването в резултата на лицето на сумата 10000лв. като налична в брой в началото на периода (01.01.2012г.), изключването на сумата от 26000лв. от разходите му за 2012г. и включването на ползваната за 2014 г. кредитна сума в размер на 10096,22лв. от кредитната му карта от банка „ДСК“ АД, се увеличават приходите на лицето, намаляват разходите му и се променят крайните салда на данъчните периоди, като неползваните наличности в съответната година се прехвърлят за следващите. Общото увеличение на приходната част и намаление на разходната изцяло елиминира недостига на приходи спрямо разходите за 2014, 2015г.

и за 2016г. Превишаването на приходите над разходите за 2012г. ще се увеличи с 31000лева - с 5000лв. се увеличава приходната част за 2012г., заради признатата сума в брой в размер на 10000 лв. в началото на периода и с 26000лв. се намалява разходната, заради изключване на сумата от 26000лв. от разходите на лицето. Съответно тази сума, представляваща превишение на приходите над разходите ще се прехвърли за следващите години и изцяло ще заличи недостига на приходите спрямо разходите за 2014 и 2015г., чийто общ размер е 19322,72 лв. Остатъкът от това превишение(11677,28) и сумата на ползваните от лицето средства по кредитната му карта, в размер на 10096,22лв. изцяло заличават и недостига на приходите спрямо разходите за 2016г.

На база на което съдът прие, че не е налице нито едно от основанията на чл. 122, ал. 1 от ДОПК за определяне на размер на данъчната основа по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК. Ревизионният акт, в частта, в която е изменен с решение 1219/04.02.2022г. на Директора на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП-С., [населено място] е незаконосъобразен и необоснован и следва да се отмени.

При този изход на спора, жалбоподателят има право да получи разноските, които е направил в производството, за което е направил съответно искане в срока по чл. 80 от ГПК. Представен е списък за разноски и доказателства за заплащане на адвокатски хонорар в размер на 1212,00лв. по сметка на адвокатското дружество, които следва да се присъдят в полза на жалбоподателя на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК.

Ето защо, съдът

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба на И. Й. К., ЕГН: [ЕГН], Ревизионен акт № Р-22221718007367-091-001/18.02.2022г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП-С., в оспорената част, в която е изменен с Решение № 1219/04.08.2022г. на директора на дирекция „ОДОП“-С. при ЦУ на НАП и е решено, че се установяват задължения за данък върху доходите за 2014 година в размер на 13890,29лв. при внесен в размер на 12845,21лв.; за 2015 година в размер на 4913,97 лв., при внесен в размер на 4026,78лв. и за 2016-та в размер на 12641,60 лв. при внесен в размер на 10719,90лв., ведно със законните лихви върху тези суми.

ОСЪЖДА Централно управление на Националната агенция за приходите да заплати на И. Й. К., ЕГН: [ЕГН], сумата от 1212,00

лева, представляваща направени и претендирани по делото разноси.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

Съдия: