

РЕШЕНИЕ

№ 1841

гр. София, 22.03.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 55 състав,
в публично заседание на 09.03.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Диана Стамболова

като разгледа дело номер **944** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба от Д. Г. Б. от [населено място] чрез адв. М. И. срещу Ревизионен акт № Р-22221418003049-091-001/26.08.2019г., потвърден с Решение № 21/07.01.2020г., издадено от Директор на Дирекция "ОДОП" С.. Жалбоподателят оспорва РА като незаконосъобразен - издаден в противоречие с материално-правните разпоредби и при съществени процесуални нарушения. Счита за незаконосъобразно начисленото салдо на ревизираното лице, което е обосновано само с извършване на проверки и ревизия на физическото лице. Сочи, че данъчният орган е изследвал главно разходите на ревизираното лице, без свързаните с него лица, минимум съпруга му. Освен това, ревизиращите не са отчетели представеното доказателство за това, че в изпълнение на договора за поръчка със С. Б., ревизираното лице е получавало суми в брой и с тях е захранвало банковата си сметка, по която е погасяван кредит на трето лице С. Б. в същата банка със знанието и съгласието на банката. Моли да бъде отменен като незаконосъобразен обжалвания РА.

В съдебно заседание и по съществуващото на спора, жалбоподателят чрез пълномощника си поддържа жалбата на изложените в нея основания и моли съда да я уважи. Претендира присъждане на направените по делото разноски.

Ответната страна Директорът на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства,

становищата на страните и съобрази приложимия закон, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия №Р-22221418003049-020-001/28.05.2018 г., връчена лично на ревизираното лице на 27.06.2018 г., е възложено извършването на ревизия на Д. Г. Б. за определяне на задълженията за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 2012г. до 2017г. Със Заповед за изменение на Заповед за възлагане на ревизия №Р-22221418003049-020-002/26.09.2018г. е определен нов срок за приключване на ревизията до 27.11.2018г. Със Заповед №Р-22221418003049-023-001/30.01.2019г. ревизионното производство е спряно на основание чл. 34, ал. 1, т. 2 от ДОПК. Тази заповед е връчена на 30.01.2019 г. по електронен път. Със Заповед №Р-22221418003049-143-001/13.03.2019г. ревизионното производство е възобновено на основание чл. 35 от ДОПК.

Всички гореописани заповеди са издадени от К. Г. М., на длъжност началник сектор при ТД на НАП С., оправомощена с функциите по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221418003049-092-001/09.01.2019 г. РД е връчен по електронен път на 14.01.2019 г.

Ревизията приключва с РА №Р-22221418003049-091-001/26.08.2019 г., издаден от К. Г. М., на длъжност началник на сектор при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и В. Б. Л., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 11.09.2019 г.

В хода на ревизията са извършени процесуални действия с цел събиране на доказателства, които са описани подробно в РД, както следва:

На ревизираното лице са връчени три Искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/: №Р-22221418003049-040-001/18.06.2018г.; №Р-22221418003049-040-002/10.10.2018г.; №Р-22221418003049-040-003/10.10.2018 г. И по трите ИПДПОЗЛ ревизираното лице е представило документи.

На основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК са изпратени искания за представяне на документи, данни, сведения, книжа и други до лица, държавни и общински органи /ИИДДКО/ до [фирма], сектор "Български документи за самоличност"; до Комисия по финансов надзор; до [община], дирекция "Местни данъци и такси"; до Агенция по вписванията, Регистър на имуществените отношения на съпрузите; до Столична община, район "С.", дирекция "Местни данъци и такси"; до Служба по вписванията Т.. По всички ИИДДКО са получени отговори.

На основание чл. 57 от ДОПК са поискани писмени обяснения от трети лица: от БТК АД, от А1 АД; от [фирма]; от [фирма]; от [фирма]; от [фирма]; от всички лицензирани банки в страната; от [фирма]; от [фирма]; от [фирма]. По всички искания са представени обяснения и документи.

На ревизираното лице е връчено по електронен път Уведомление по чл. 124 от ДОПК №Р-22221418003049-113-001/19.11.2018 г. В отговор са представени обяснения, декларации и документи.

Ревизиращите органи са извършили служебни проверки в информационния масив на НАП, в Имотния регистър, информационния масив на КАТ, регистъра на ИА "Морска администрация" и в информационния масив на ЕСГРАОН.

Въз основа на събраните доказателства ревизиращите органи са формирали следните правни и фактически изводи:

Относно периода 2012г.:

Установено е, че ревизираното лице е получило доходи по трудов договор общо в размер на 9 252.22 лева. По банковите си сметки е получило 1 000.00 лева от Р. Л. Б. /съпруг/ и 2 400.00 лева от Р. Р. Б. /син/. Получени са и суми по банков път от И. И. Б. /557.00 лева/ и от К. С. Б. /225.00 лева/. Ревизираното лице не е дало информация относно основанията за получените суми от тези лица.

Д. Б. е декларирала, че към 01.01.2012г. е притежавала 48 000.00 лева в брой, които били от спестени трудови правоотношения, премии, семейни спестявания от сватба, кръщение, рождени дни и дарения. Ревизиращите органи са приели, че тези твърдения са недоказани и са счели, че ревизираното лице е притежавало 5 000.00 лева в брой към 01.01.2012 г.

Към 31.12.2012г. ревизиращите органи са приели, че ревизираното лице е притежавало 42 979.54 лева в брой. Този извод е базиран на следните факти:

- парични средства в брой към 01.01.2012 г.- 5 000.00 лева;

- доходи от трудови възнаграждения- 9 252.22 лева;

- изтеглени парични средства в брой от банкови сметки-60 252.26 лева;

- вноски по банкови сметки в брой- 26 559.92 лева;

- направени разходи в брой общо в размер на 4 972.02 лева /разходи за издръжка и живот, покупка на два автомобила, комунални услуги и предоставен заем/. Установено е, че към 01.01.2012г. ревизираното лице е притежавало банкови сметки с наличност в размер на 71 952.49 лева, а към 31.12.2012 г. наличността е била в размер на 56 312.25 лева.

Ревизиращите органи са приели, че Д. Б. е извършила разходи в общ размер на 9 050.38 лева. Тези разходи се състоят от платени данъци и осигурителни вноски, предоставен заем, разходи за комунални услуги, нотариални такси, покупки, заплатени безналично, покупка на два автомобила и разходи за издръжка и живот.

В тази връзка ревизиращите органи са направили съпоставка между имуществото на ревизираното лице и неговите разходи и доходи за периода от 01.01.2012 г. до 31.12.2012 г. Установено е несъответствие в размер на 9 000.29 лева. То се дължи основно на факта, че ревизиращите органи са приели, че в началото на периода Д. Б. е притежавала 5 000.00 лева в брой, а в края на периода - 42 979.54 лева.

Органите по приходите са счели, че са налице хипотезите на чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК, а именно, че са налице укрити доходи и получените доходи не съответстват на имущественото състояние. Данъчната основа е определена по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК, като са посочени относимите хипотези. В същото време на основание чл. 35 от ЗДДФЛ към данъчната основа е добавена сумата от 782.00 лева, представляващи получени суми по банков път от И. И. Б. и К. С. Б.. По този начин е установен данък за довносяне в размер на 978.20 лева и лихва за забава в размер на 565.68 лева.

Относно периода 2013г.:

Установено е, че ревизираното лице е получило облагаеми доходи от трудови правоотношения в размер на 9 334.18 лева.

Налице са и необлагаеми доходи в общ размер на 4 374.16 лева от продажба на недвижими имоти, обезщетение от НОИ, лихви по банкови сметки и бонус точки по кредитна карта.

По банков път са получени плащания общо в размер на 12 365.02 лева от Р. Р. Б. /син/, от И. И. Б. и от З. К. Г. /майка/.

Относно получената сума в размер на 173.00 лева от И. Б. ревизиращите органи са приели, че това е доход от други източници съгласно чл. 35 от ЗДДФЛ.

Ревизиращите органи са извършили съпоставка между имуществото на ревизираното лице и неговите разходи и доходи, като не са установили недостиг за този период.

Органите по приходите са счели, че са налице хипотезите на чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК, а именно, че са налице укрити доходи и получените доходи не съответстват на имущественото състояние. Данъчната основа е определена по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК, като са посочени относимите хипотези. В същото време на основание чл. 35 от ЗДДФЛ е определена данъчна основа в размер на 173.00 лева, представляващи получено плащане по банков път от И. Б. с неустановен произход. По този начин е установен допълнителен данък в размер на 17.30 лева и лихви за забава в размер на 8.25 лева.

Относно периода 2014г.:

За периода е установено, че ревизираното лице е получило облагаеми доходи от трудови правоотношения в размер на 6 942.33 лева. Налице са и необлагаеми доходи-лихви по банкови сметки в размер на 4 406.66 лева.

Установено е, че Д. Б. е изтеглила като пълномощник от сметка на Р. Л. Б. /съпруг/ 5 000.00 лева.

По банков път ревизираното лице е получило суми общо в размер на 7 538.00 лева от Р. Л. Б. /син/, от С. Д. Р., от К. С. Б., от Любима Я. М. и от И. И. Б.. Сумите в размер на 538.00 лева, преведени от С. Р., К. Б., И. Б. и Любима М., са приети като доходи от други източници на основание чл. 35 от ЗДДФЛ.

Констатирана е и получена сума по банков път от Я. С. Б. на основание продажба на недвижим имот.

Към началото на периода /01.01.2014 г./ ревизиращите органи са приели, че Д. Б. е притежавала в брой 4 472.09 лева, които са установени от тях към 31.12.2013 г. /края на миналия данъчен период/.

Към началото на периода е установено, че ревизираното лице е разполагало с 83 286.32 лева по банкови сметки.

Към края на периода /31.12.2014г./ ревизиращите органи са съобразили следните обстоятелства относно налични пари в брой:

- налични пари в брой към 01.01.2014 г.- 4 472.09 лева;

- доход от трудови възнаграждения- 6 942.33 лева;

- изтеглени парични средства в брой от банкови сметки-60 500.00 лева;

- изтеглени парични средства в брой като пълномощник от банкова сметка на Р.

Л. Б. /съпруг/- 5 000.00 лева;

- вноски в брой по банкови сметки- 129 212.21 лева;

- платени разходи в брой общо в размер на 3 694.21 лева-разходи за издръжка и живот, разходи за екскурзии и пътуване и разходи за местни данъци и такси.

В резултат на направения разчет органите по приходите са стигнали до извода, че парите в брой към 31.12.2014г. представляват отрицателна величина "- 55 992.00 лева", поради което са приели, че Д. Б. не е притежавала парични средства в края на периода.

Установено е, че към 31.12.2014г. ревизираното лице е притежавало сума общо в размер на 102 503.07 лева по банкови сметки.

Ревизиращите органи са констатирани, че за периода Д. Б. е извършила разходи общо в размер на 78 560.16 лева, състоящи се от платени данъци и такси, нотариални такси,

екскурзии и пътувания, покупка на автомобил по предварителен договор, покупка на недвижим имот по предварителен договор, покупки, заплатени безналично, погасяване на кредит и разходи за издръжка и живот.

В резултат на събраните доказателства органите по приходите са извършили съпоставка между имуществото на ревизираното лице и неговите доходи и разходи и са установили недостиг в размер на 43 992.03 лева. Този недостиг се дължи основно на установените разходи, които превишават паричните средства за този период.

Органите по приходите са счели, че са налице хипотезите на чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК, а именно, че са налице укрити доходи и получените доходи не съответстват на имущественото състояние. Данъчната основа е определена по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК, като са посочени относимите хипотези. В същото време на основание чл. 35 от ЗДДФЛ е определена данъчна основа в размер на 538.00 лева, представляващи получени плащания по банков път от С. Р., К. Б., Любима Я. и И. Б. с неустановен произход. По този начин е установен допълнителен данък в размер на 4 453.02 лева и лихви за забава в размер на 1 670.75 лева.

Относно периода 2017г.:

За периода ревизираното лице е получило облагаеми доходи от трудови правоотношения в размер на 9 868.82 лева. Налице са и необлагаеми доходи общо в размер на 569.91 лева от продажба на автомобил и от лихви по банкови сметки.

Установени са и други източници на финансиране общо в размер на 16 939.53 лева, произтичащи от върнати заеми от търговски дружества и превод от ЧСИ във връзка с изпълнително производство.

Ревизиращите органи са приели, че Д. Б. е притежавала 74 605.50 лева в брой към 01.01.2017г., която сума е установена в края на миналия период-31.12.2016 г.

Установено е, че към 01.01.2017г. ревизираното лице е притежавало 60 198.88 лева по банкови сметки.

Към края на периода /31.12.2017г./ е прието, че Д. Б. е притежавала 66 961.95 лева. Този извод е направен, като са отчетени следните обстоятелства:

-пари в брой към 01.01.2017 г.- 74 605.50 лева;

-доход от трудови възнаграждения- 9 868.82 лева;

-доход от продажба на автомобил- 250.00 лева;

-изтеглени пари в брой от банкови сметки- 10 500.00 лева;

-вноски по банкови сметки в брой- 23 551.53 лева;

-разходи, платени в брой /за издръжка и живот, за фактури от доставчици, за застраховки, за местни данъци и такси/- 4 710.84 лева.

Към 31.12.2017г. е установено, че ревизираното лице е притежавало 66 255.70 лева по банкови сметки.

За периода 2017г. ревизиращите органи са посочили, че Д. Б. е извършила разходи общо в размер на 29 085.40 лева. Тези разходи се състоят от плащания за местни данъци и такси, за комунални услуги, за нотариални такси, за покупки, заплатени безналично, предоставен заем на търговско дружество, за застрахователни премии, за вноски по банков кредит и разходи за издръжка и живот.

В резултат на анализ на доходите, разходите и имуществото ревизиращите органи са извършили съпоставка и са установили, че за 2017г. е налице недостиг в размер на 120.05 лева.

Органите по приходите са счели, че са налице хипотезите на чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК, а именно, че са налице укрити доходи и получените доходи не съответстват

на имущественото състояние.

Данъчната основа е определена по реда на чл. 122 от ДОПК и са установени допълни задължения в размер на 12.00 лева, произтичащи от формирания недостиг в размер на 120.05 лева. Установена е и лихва за забава в размер на 0.85 лева.

РА е оспорен по реда на чл. 152 и следващите от ДОПК пред директора на ДОДОП – С., във връзка с която е постановено Решение № 21/07.01.2020г., с което РА е отменен, в оспорената част на установения резултат по ЗДДФЛ за данъчен период 2017 г.; РА е изменен в оспорената част като установения с РА резултат по ЗДДФЛ за периода 2012 г. в размер на 978.20 лева е определен на 900.00 лева, ведно със съответните лихви и е потвърден в оспорената част на установения резултат по ЗДДФЛ за данъчни периоди 2013 г. и 2014 г.

РА е оспорен по съдебен ред с жалба вх. № 53-04-1312/31.12.2019г., подадена чрез ДОДОП – С. до АССГ.

Жалбоподателят представя Договор за поръчка от 06.03.2013г., сключен между Д. Г. Б., в качеството на довереник, и С. С. Б., в качеството на доверител, по силата на който доверителят е кредитополучател и длъжник по Договор за кредит № 1747/R/2006 от 03.08.2006г., сключен между него и „Банка П. България“ - АД. Поради натрупани парични задължения към „Т. С.“ - ЕАД банковите сметки на доверителя Б. в „Банка П. България“ - АД са запорирани, поради което същият е в невъзможност да обслужва банковия кредит през свои лични сметки; Довереникът е съгласен да оказва съдействие на доверителя във връзка с осигуряване на редовно обслужване на банковия кредит. Според чл.1 от Договора доверителят възлага, а довереникът приема да извърши следното: да открие на свое име и за сметка на доверителя банкова сметка в „Банка П. България“ - АД; да използва банковата сметка само и единствено за обслужване на банков кредит по Договор за кредит № 1747/R/2006 от 03.08.2006г.; да приема и внася/захранва в брой на каса парични средства, необходими за обслужване на вноските по кредита, които парични средства се осигуряват от доверителя.

С оглед оспорване от страна на ответника на представения договор, по искане на жалбоподателя в качеството на свидетели са разпитани С. С. Б. и Я. С. Б.. Според свидетелите, двамата са изтеглили кредит от банка П. в размер на сто и няколко хиляди евро. Кредитът е изтеглен от С. С. Б. с обезпечение ипотека на два апартамента на [улица], а брат му Я. С. Б. е бил съдлъжник. На практика кредитът е ползван от Я. С. Б., който го е изплащал в брой като е давал сумите на жалбоподателката. За целта са сключили договор за поръчка, във връзка с обслужването и погасяването му с Д. Б.. Нейната роля била да внася пари за погасяването на вноски по кредита, поради невъзможност да го прави кредитоискателя, тъй като сметките му са били запорирани. По този начин Б. искал да избегне внасяне от собствената си сметка. Парите на Д. се давали в брой, всеки

месец на вноски. Парите са били на Я. С. Б..

По делото е изслушана съдебно-счетоводна експертиза, чието заключение съдът кредитира въз основа на приобщения доказателствен материал. Видно от заключението по ССЕ, след извършен анализ на финансовото състояние на Д. Г. Б. за 2012 г., 2013г. и 2014г. на основание на представените документи, са определени данъчните основи за доходите за спорните години: 2012 г., 2013г. и 2014г.

Така при определяне на данъчна основа за доходите през 2012 г., са установени общо парични средства в началото на периода 76 952.49 лева, като тук са включени и наличните парични средства в банкови сметки в размер на 71 952.49 лева, признати с решение № 21/07.01.2020г. на ДОДОП, че не са укрити доходи; постъпления : общо в размер на 82 648.65 лева; разходи : общо в размер на 35 310.60 лева и парични средства в края на периода – 31.12.2012г. – 56 312.25г. Изводът на вещото лице е, че за 2012 г. е установено превишение от 67 978.29 лева на постъпленията над разходите, поради което не се дължи данък по ЗДДФЛ.

При определяне на данъчна основа за доходите през 2013 г., са установени общо парични средства в началото на периода 124 290.54 лева; постъпления : общо в размер на 51 026.22 лева; разходи : общо в размер на 55 358.99 лева и парични средства в края на периода – 31.12.2013г. – 83 127.10г. Изводът на вещото лице е, че за 2013г. е установено превишение от 36 830.67 лева на постъпленията над разходите, поради което не се дължи данък по ЗДДФЛ.

При определяне на данъчна основа за доходите през 2014 г., са установени общо парични средства в началото на периода 119 957.77 лева; постъпления : общо в размер на 109 812.79 лева; разходи : общо в размер на 142 296.14 лева и парични средства в края на периода – 31.12.2013г. – 98 978.49г. Изводът на вещото лице е, че за 2014г. е установено превишение от 11 504.07 лева на постъпленията над разходите, поради което не се дължи данък по ЗДДФЛ.

Вещото лице е отбелязало, че при установяване на Данъчната основа за 2013 г. и 2014г. не взема предвид погасяването на кредит № 1747/R/2006/03.08.2006 г., открит на името на С. С. Б., който кредит Д. Б. обслужва чрез своя банкова сметка, чрез ежемесечни вноски, получени на ръка от Я. С. Б., съгласно Договор за поръчка. В тази връзка експертът дава информация, че Д. Б. открива на 08.03.2013г. в [фирма] сметка в евро IBAN: [банкова сметка], която е активна към 31.12.2017г. /закрита м.02.2019 г./ и която служи за погасяване на вноски по Договор за кредит № 1747/R/2006/03.08.2006 г., открит на името на С. С. Б., ЕГН [ЕГН]. Банковият кредит е отпуснат на С. С. Б., но се ползва от неговия брат Я.

Б., ЕГН [ЕГН], тъй като лицето С. Б. отговаря на банковите условия за кредитополучател. От м.03.2013 г. [фирма] налага запори на сметките на С. Б., включително и на сметката, обслужваща банковия кредит. Поради това обстоятелство, Д. Б. започва обслужване на банковия кредит на С. Б., чрез своя банкова сметка, която открива по указания на банката. Ежемесечно Д. Б. получава вноски по кредита на ръка от Я. С. Б., които внася по своята банкова сметка само и единствено за погасяване на кредит № 1747/R/2006/03.08.2006 г., открит на името на С. С. Б.. Наличен е Договор за поръчка от 06.03.2013 г. /стр.14 от съдебната преписка/ между: Д. Б. – Довереник и С. С. Б. – Доверител, съгласно който, Доверителят е кредитополучател и длъжник по Договор за кредит № 1747/R/2006 от 03.08.2006 г., сключен между него и [фирма]. Предметът на този договор е Довереникът да открие на свое име и за сметка на Доверителя банкова сметка в П. банк, която да използва единствено за обслужване на посочения банков кредит, като паричните средства се осигуряват от Доверителя. Въз основа на Договора за поръчка от 06.03.2013 г. наличните парични средства и тяхното движение по Спестовна сметка в евро IBAN: [банкова сметка], открита от Д. Б. в [фирма] са на Доверителя, кредитополучател по Договор за кредит № 1747/R/2006/03.08.2006 г. Издадено е Удостоверение от 28.02.2019 г. от Управителят на [фирма] – клон М., че клиентката Д. Б. е открила през м.03.2013 г. банкова сметка в евро IBAN: [банкова сметка], с цел обслужване на вноски по Договор за кредит № 1747/R/2006/03.08.2006 г., отпуснат в полза на С. С. Б. и Я. С. Б.. Банковата сметка на Д. Б. е служила за обслужване на кредита за периода м.03.2013 г. – м.02.2019 г. Удостоверението е приложено на стр.19 от Приложение № 1 към съдебната преписка.

На въпроса как е определен резултатът по ЗДДФЛ в размер на 900.00 лв. с Решение № 21/07.01.2020 г. на Директора на дирекция „ОДОП“ и колко са съответните лихви за периода 2012 г. според решението, в частта с която е постановено да се измени Ревизионния акт за 2012 г., вещото е изчислило размера на лихвите върху главница 900 лева на 565.79 лева. Според експерта главницата от 900 лева е определена неправилно от решаващия орган. Анализът показва, че установеният недостиг от органите на НАП за периода 01.01.2012 г. – 31.12.2012 г. основно се дължи на факта, че към 31.12.2012 г. проверяващите органи са приели, че Д. Б. притежава 42 979.54 лв. в брой, определени по начина посочен в ССЕ. Съгласно Решение № 21/07.01.2020 г. на Директора на дирекция „ОДОП“ е установено, че изтеглените пари в брой от собствените банкови сметки на Д. Б. - 60 259.26 лева не представляват „укрити

доходи“ и тези банкови операции не влияят върху доходите на лицето за този период, защото тези средства в предходни периоди са получени от Д. Б. и са вложени в банка /т.е. са в патримониума на лицето/ и с изтеглянето им от банката те си остават пак в патримониума на Д. Б.. Според Решение № 21/07.01.2020 г. не са налице визираните хипотези в чл.122, ал.1, т.2 е т.7 от ДОПК, а именно: наличие на укрита доходи и несъответствие между получените доходи и имущественото състояние на Д. Б..

В допълнителната ССЕ вещото лице подробно е разяснило използвания механизъм при определяне на Данъчните основи за процесните години от ревизиращите органи и е извършена съпоставка с използвания механизъм от вещото лице при извършване на изчисленията в Основната и Допълнителната експертиза. Според експертът изводът, който следва от записите в Решение № 21/07.01.2020 г. е, че ревизиращите органи неправилно са формирали Данъчна основа за 2012 г., неправилно са приложили особения ред на чл.122 от ДОПК и резултатът – Данъчна основа за 2012 г. следва да бъде преизчислен. **Неправилни са твърденията на стр.7 от Решение № 21/07.01.2020 г., че изтеглените пари в брой от собствени банкови сметки – 60 252.26 лв. „не влияят върху имущественото състояние и доходите за този период, защото те са вече в патримониума на лицето и с изтеглянето им от банка те си остават в него. Тези суми са били относими към данъчното облагане на лице в предходни периоди, когато са получени за първи път от него и тогава са били негов доход. Фактът дали тези суми са похарчени от лицето през този период или не също не влияе на данъчното облагане, защото дори да са налице такива разходи /в случая няма такива твърдения и доказателства/, то тези разходи не водят до извод за укрита доходи за този период, защото е очевидно, че тези суми, произтичат от доходи в минали периоди.“** Твърдението е абсолютно вярно по отношение на това, че не става дума за „Укрита доходи“. Твърдението е неправилно по отношение на това, че изтеглените суми не влияят върху доходите на ревизираното лице за периода 01.01.2012 г. – 31.12.2012 г., тъй като при определяне на Данъчната основа за 2012 г. от ревизиращите органи са взели единствено наличностите по банковите сметки на 01.01.2012 г. и на 31.12.2012 г., като никъде няма отразяване на изтеглената сума от 60 252.26 лв., с която ревизираното лице през годината е покривало свои разходи, както няма отразяване и на сумата от 26 560.22 лв., с която сума са захранвани банковите сметки от ревизираното лице.

Горното важи и за механизма на изчисление, използван от ревизиращите органи при формиране на Данъчна основа и установяване на дължим

данък за 2013 г. и 2014г. Както и за 2012 г. и при изчисленията за 2013 г. ревизиращите органи считат, че **изтеглените пари в брой от собствени банкови сметки – 27 250.00 лв. не влияят върху имущественото състояние и доходите за този период.** Единствено, когато изчисляват паричните средства в брой на 31.12.2013 г., ревизиращите органи вземат предвид изтеглените суми от банковите сметки в размер на 27 250.00 лв., както и вноските по банковите сметки извършени в брой от ревизираното лице в размер на 42 923.09 лв., но **тъй като резултатът за 2013г. е превишение на приходите над извършените разходи, тези суми ревизиращите органи не вземат предвид и същите не оказват влияние за определяне на данъчна основа за съответната година.**

Както и при изчисленията за 2012 г., така и за 2014 г., ревизиращите органи отново определят размер на парични средства в брой на 31.12.2014 г., като приемат, че изтеглените пари в брой от собствени банкови сметки /60 500.00 лв./ представляват укрити доходи. Този път обаче не залагат изчислената сума, като средства в брой, притежавани от ревизираното лице на 31.12.2014 г. тъй като сумата е отрицателна /-55 992.00 лв./, което отново показва неправилни изчисления.

Вещото лице е направило съответните изчисления, като е взело предвид как би се отразило на данъчната основа за 2014 г., ако се вземе начално салдо 2012 г., сума от 48 000.00 лв., както е декларирано. Направените изчисления за определяне на Данъчната основа за 2012 г. са при съобразяване на началното салдо на 01.01.2012 г. в размер на 48 000.00 лв. За 2013 г. и 2014 г. вещото лице е извършило изчисления на Данъчните основи, като в единия случай: не е взело предвид наличностите и движението по банковата сметка за обслужване на кредита на трето лице, а в другия случай, взема предвид и включва в изчисленията наличностите и движението по банковата сметка за обслужване на кредита на трето лице. И при двата случая, резултатът е превишение на приходите над извършените разходи. Ревизиращите органи и вещото лице са използвали едни и същи изходни данни при изчисленията /видно от извършените сравнения в Задача № 1/ и идентичен механизъм, с разликата, че през процесните години, изтеглените пари в брой от собствените банкови сметки, вещото лице не третира като укрити доходи, а като доходи, даващи възможност на ревизираното лице да извършва присъщи разходи.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи по съществото на правния спор:

Жалбата е процесуално допустима, като подадена в законоустановения срок и от лице имащо правен интерес от обжалването.

Разгледана по същество жалбата е основателна.

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

Съдът, въз основа на приложените по делото доказателства, констатира, че обжалваният РА е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 ДОПК, във връзка с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия и в предвидената форма, съгласно чл. 119 и чл. 120 ДОПК, включително разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. По административната преписка е приложен РД и предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА.

Въз основа на установеното от фактическа страна и на основание приложените по делото писмени доказателства и заключението на ССЕ, съдът намира, че оспореният акт е издаден при неправилно приложение на материалния закон, поради което следва да бъде отменен.

Основната задача на разпоредбата на чл. 122 от ДОПК е да даде възможност да се извърши облагане и тогава, когато необходимите данни за установяването на данъчните задължения съобразно приложимите норми на материалния закон не са налице. Разпоредбата на чл. 122 от ДОПК е призвана да преодолее тази пречка пред ревизионното производство и създава условия за попълване или направо заместване на липсващите доказателства с други данни, които да позволяват установяването на задълженията. За да се приложи чл. 122 от ДОПК при установяването на дължимия данък следва да е налице особен случай, който да препятства извършването на ревизия по общия ред. Тези особени случаи са уредени изчерпателно от чл. 122 от ДОПК и се установяват обективно от органа по приходите в условията на пълно доказване, за да премине ревизията по реда на чл. 122 от ДОПК. Установяването на основанията следва да е доказано с допустимите от ДОПК доказателства, като доказателствената тежест е върху органите по приходите и не е допустимо прилагането на разпоредбата при само предполагаемо наличие на основание. За да се приложи презумцията на 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 ревизирувания субект.

Относно периода 2012 г.:

С РА ревизиращите органи са направили съпоставка между имуществото на ревизираното лице и неговите разходи и доходи за периода от 01.01.2012 г. до 31.12.2012 г. и са установили несъответствие в размер на 9 000.29 лева, което се дължи на факта, че ревизиращите органи са приели, че в началото на периода Д. Б. е притежавала 5 000.00 лева в брой, а в края на периода - 42 979.54 лева. Органите по приходите са счели, че са налице хипотезите на чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК, а именно, че са налице укрити доходи и получените доходи не съответстват на имущественото състояние. Данъчната основа е определена по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК, като са посочени относимите хипотези.

С Решение № 21/07.01.2020г., издадено от Директор на Дирекция "ОДОП" С. РА е изменен в оспорената част като установения с РА резултат по ЗДДФЛ в размер на 978.20 лева е определен на 900.00 лева. Прието е, че за този период ревизиращите органи необосновано са преминали към облагане по реда на чл. 122 от ДОПК, защото в случая не са налице визираните хипотези в чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК, а именно наличие на укрити доходи и получените доходи не съответстват на имущественото състояние. Направен е извод, че изтеглените пари в брой от собствени банкови сметки /60 252,26 лева/ не представляват укрити доходи. В същото време, решаващият орган напълно необосновано не е коригирал със сумата от 60 252,26 лева паричните средства, притежавани от ревизираното лице в началото на периода – 01.01.2012г., а е счел че то е разполагало с 5 000,00 в брой, което било житейски оправдано и било в съответствие с практиката на данъчната администрация и административните съдилища. Този извод е необоснован от събраните по делото доказателства, в това число и от заключенията на двете ССЕ, според които за 2012 г. е установено превишение от 67 978.29 лева на постъпленията над разходите, поради което не се дължи данък по ЗДДФЛ.

Относно периода 2013 г.:

Според заключението на ССЕ при определяне на данъчната основа за доходите през 2013 г., са установени общо парични средства в началото на периода 124 290.54 лева; постъпления : общо в размер на 51 026.22 лева; разходи : общо в размер на 55 358.99 лева и парични средства в края на периода – 31.12.2013г. – 83 127.10г., като превишението на постъпленията над разходите е в размер на 36 830.67 лева. Предвид на установеното превишение на постъпленията над разходите, не се дължи данък по ЗДДФЛ.

Буди недоумение защо с Решение № 21/07.01.2020г. на Директора на ОДОП РА е потвърден в оспорената част на установения резултат по

ЗДДФЛ за данъчен период 2013 г., след като решаващият орган е счел, че ревизиращите органи необосновано са преминали към облагане по реда на чл. 122 от ДОПК, тъй като в случая не са налице визираните хипотези в чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК, а именно наличие на укрита доходи и получените доходи не съответстват на имущественото състояние.

Относно периода 2014 г.:

При определяне на данъчна основа за доходите през 2014 г., са установени от ССЕ общо парични средства в началото на периода 119 957.77 лева; постъпления : общо в размер на 109 812.79 лева; разходи : общо в размер на 142 296.14 лева и парични средства в края на периода – 31.12.2013г. – 98 978.49г. При това положение, законосъобразен се явява извода на вещото лице, че за 2014г. е установено превишение от 11 504.07 лева на постъпленията над разходите, поради което не се дължи данък по ЗДДФЛ. Не се доказва твърденият от органите по приходите недостиг в размер на 43 992.03 лева. Изложеното води до извода, че ревизиращите органи необосновано са преминали към облагане по реда на чл. 122 от ДОПК, защото в случая е налице визираната хипотеза в чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК, а именно наличие на укрита доходи.

Ревизията е проведена по особения ред на чл. 122 от ДОПК, като приходните органи необосновано са счели, че са налице предпоставките на ал. 1, т. 2 и т. 7 от цитираната норма. За определяне на данъчната основа по този ред е достатъчно да се установят данни за укрита приходи или доходи, респ. несъответствие на декларираните и/или получените приходи с имущественото и финансовото състояние на лицето за ревизирувания период. В случая направените от приходните органи фактически констатации относно наличните парични средства в началото и в края на процесните периоди и относно постъпленията през тези периоди недвусмислено сочат липсата на такова несъответствие, поради което съдът приема, че са незаконсъобразни изводите за наличие към момента на започване на ревизионното производство на данни за укрита приходи и законосъобразно ревизията е проведена по реда на чл. 122 от ДОПК

С оглед гореизложеното, съдът намира жалбата за основателна и като такава ще следва да бъде уважена, а ревизионният акт следва да бъде отменен като незаконсъобразен в потвърдената и изменената му част на установения резултат по ЗДДФЛ за данъчни периоди 2012г., 2013г. и 2014г. **общо в размер 7615.43 лева** : от които **5370.32 лв. главница** и **2245.11 лв. лихви** /за 2012г. - допълнителен данък в размер на 900 лева и лихва за забава в размер на 565.68 лева.; за 2013 г. - допълнителен данък в размер на 17.30 лева и лихви за забава в размер на 8.25 лева и за 2014 г. -

допълнителен данък в размер на 4 453.02 лева и лихви за забава в размер на 1 670.75 лева/.

Предвид изхода на спора, искането на жалбоподателя за присъждане на разноските по делото, съдът намира за основателно. В хода на съдебното производство жалбоподателят е направил действителни разноски в размер на 1689.20 лв. /50 лева д.т., 639 лв. за ССЕ и 1000 лв. за адвокатско възнаграждение съгласно договор за правна помощ.

Водим от горното, съдът

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт №Р-22221418003049-091-001/26.08.2019 г., издаден от К. Г. М. – орган, възложил ревизията, и В. Б. Л. – ръководител на ревизията, в потвърдената и изменената му част с Решение № 21/07.01.2020г., издадено от Директор на Дирекция "ОДОП" С., с която на Д. Г. Б. е установен резултат по ЗДДФЛ за данъчни периоди 2012г., 2013 г. и 2014 г.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при ЦУ на НАП да заплати на Д. Г. Б., ЕГН [ЕГН], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], етаж 1, апартамент 2, сумата от 1689.20 /хиляда шестстотин осемдесет и девет/ лева, представляваща сторените по делото разноски.

РЕШЕНИЕТО подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщението до страните.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: