

РЕШЕНИЕ

№ 3413

гр. София, 26.05.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 19 състав, в публично заседание на 12.05.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Доброслав Руков

при участието на секретаря Станислава Данаилова, като разгледа дело номер **3006** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, във връзка с чл. 145 и следващите от АПК.

Делото е образувано по жалба на Р. Л. Б., чрез адвокат М. И. с адрес за кореспонденция: [населено място], жк О. К., [жилищен адрес] срещу Ревизинен акт № Р-22221418003048-091-001/26.08.2019 г., потвърден с Решение № 1977/26.11.2019 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП, [населено място].

С оспорения РА, за оспорваният са установени допълнителни публични задължения по ЗДДФЛ в общ размер на 4 522,21 лв. за данъчни периоди от 01.01.2013 г. до 31.12.2017 г., ведно с лихви за забава в размер на 1 063,68 лв.

В жалбата се твърди, че оспореният РА е неправилен и незаконосъобразен. Според жалбоподателя, са допуснати множество процесуални нарушения при събирането на доказателствата и съставянето на съответните протоколи. Не са налице основания за провеждането на производството по реда на чл. 122 от ДОПК, защото изводите на органите по приходите се базират не на конкретни факти, а на предположения и хипотези. Жалбоподателят изразява несъгласие с приетите от органите по приходите за установени обстоятелства, които са довели до неправилни изводи. Твърди, че събраните служебно доказателства подлежат на обективна преценка и анализ, но това не е направено. Намира, че получените приходи и осъществените разходи е неправилно изчислена. Сочи, че доколкото крайното салдо на всеки един от периодите се явява начално такова за всеки следващ период, то оспорването е

насочено и по отношение на ревизирия период, за който не е установено данъчно задължение, предвид, че между него и останалите периоди съществува връзка. Твърди, че определените задължения са изчислени в пълно противоречие с действието на данъчно-правните норми. Инвокирани са доводи, че органите по приходите са извършили две ревизионни производства срещу Р. Б. и срещу съпругата му Д. Б.. И при двете от тях за всяко от ревизираните лица са установени публични вземания, което е неправилно, защото те като семейство имат обща имуществена съпругеска общност. Според оспорващия, съвсем неоснователно не е кредитирана като налична декларираната сума от 45 000 лв. към 01.01.2012 г. Същата представлява съвкупност от парични средства, спестявани в един продължителен период от време – след 1989 г. и в голямата си част е формирана чрез дарения от близки роднини, в каквито случаи не е обичайно да се сключват договори за дарение. От друга страна по отношение за приетата като налична сума от 5000 лв. не са изложени никакви аргументи, нито в РД, нито в РА. Според оспорващия не е съобразена константната практика на ВАС по сходни дела, според която в тежест на органите по приходите е да докажат съществуването на обстоятелствата по чл. 122 от ДОПК при условията на пълно доказване. Ако това условие не е изпълнено, фактическите установявания в РА няма да се считат за верни до доказване на противното. Според жалбоподателя, органите по приходите е следвало да открият източника на укрития доход и едва след това да преминат по ревизия по особения ред. Посочва се, че не са налице двете кумулативно предвидени предпоставки, предвидени в ал. 1, т. 1 и т. 2 на чл. 123 от ДОПК, за да се приеме, че Б. не е декларира печалби или е укрил доходи.

По време на проведените заседания по делото, оспорващият се представлява от адвокат И., който поддържа жалбата и претендира присъждане на разноски. Представени допълнителни писмени бележки.

Ответникът по оспорването, в лицето на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място], чрез юрисконсулт К. намира жалбата за неоснователна, като моли същата да бъде отхвърлена. Претендира юрисконсултско възнаграждение. В дадения от съда срок не са представени допълнителни съображения в писмен вид.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразеното становище на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа страна, следното:

Между страните не се спори, че производството по издаването на процесния РА е образувано със заповед за възлагане на ревизия № Р-22221418003048-020-001 от 28.05.2018 г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221418003048-020-002/26.09.2018 г., издадени от началник на сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., упълномощен със Заповед № РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С.. Възложено извършването на ревизия на Р. Л. Б. за определяне на задълженията за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за данъчни периоди от 01.01.2012 г. до 31.12.2017 г.

Резултатите от ревизията са обективирани в ревизионен доклад № Р-22221418003048-092-001/09.01.2019 г.

Въз основа на констатациите, установени при ревизията е издаден и оспорения РА № Р-22221418003048-091-001/26.08.2019 г. Актът е подписан началник на сектор „Ревизии” при ТД на НАП С., – орган, възложил ревизията и главен инспектор по

приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Подаденото в срока и на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК писмено възражение срещу констатациите в РД е прието за неоснователно.

За да издадат оспорения акт органите на приходната администрация са събрали писмени доказателства и са изискали от ревизираното лице представянето на документи.

Установено е, че за 2012 г. – 2017 г., Р. Б. е имал действащи трудови договори, подробно описани в РД.

Органите по приходите са изпратили запитвания и искания за представяне на документи и писмени обяснения до външни институции и трети лица - търговски банки на територията на страната, лицензирани застрахователни компании, доставчици на електроенергия, вода, топлоенергия и телекомуникационни услуги и т.н.

Изследвани са всички източници на доходи на задълженото лице, източниците на финансиране, имущественото му състояние и направените от него разходи. Извършени са проверки, анализ и съпоставка между законно придобитите доходи и наличното имущество и разходите за издръжка на задълженото лице за ревизираните периоди.

Въз основа на установените и признати от ревизиращият орган доходи и разходи за периодите от 01.01.2012 г. до 31.12.2017 г. е извършено хронологично проследяване движението на паричните средства. Направена е съпоставка между притежаваното имущество и направените разходи от ревизираното лице с размера на декларираните и/или получени от него доходи с цел да се установи има ли недеklarирани доходи за същия период.

В резултат на извършения анализ на събраните по реда на ДОПК доказателства са констатирани обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 2, т. 5 и т. 7 от ДОПК, а именно: по т. 2 - „налице са данни за укрита приходи или доходи“ т.е. установеното превишение на разходите над постъпленията имат характер на доход от други източници, който не е деклариран и не е обложен съгласно действащото законодателство; по т. 5 – „документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци, липсват или са повредени до степен негодни за ползване“ и по 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“; На основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК на Б. е връчено уведомление, с което той е известен, че данъчната основа на задълженията му за данък върху доходите на физическите лице за ревизираните периоди ще бъде определена по реда на чл. 122 от ДОПК.

По отношение на разполагаемите парични средства в брой към началото и края на всеки от ревизираните периоди от лицето е декларирано, че не разполага с документи. Декларирано е, че поради липса на доверие към банковите институции съхранява парите си в домашни условия и при роднини. Заявява единствено, че към 01.01.2012 г. е разполагал с 45 000,00 лв., спестени от получени възнаграждения по трудови правоотношения от 1989 г. до 2012 г., семейни спестявания от балове, сватба, кръщенета, рождени дни, дарения и др.

Органите по приходите не са кредитирали заявената от ревизираното лице сума в размер на 45 000 лв., поради липса на документална обосноваост и отдалечеността

във времето на получаване на цитираните доходи, в т.ч. от семейни събития. За налични парични средства в брой към 01.01.2012 г. е приета сумата от 5 000 лв. съобразно утвърдения от изпълнителния директор на НАП, Наръчник за извършване на проверки и ревизии на физически лица.

В съставения РД, за целите на ревизията на първо място е извършен анализ на получените от жалбоподателя средства/доходи за ревизираните периоди. В тази връзка е установено, че е получавал доходи от трудови правоотношения. В приходната част са включени наличните парични средства в брой и по банковите му сметки, необлагаемите доходи от лихви по банков сметки, захранване на банков сметки от трети лица, получени обезщетения, доходи от продажба на МПС и получени суми по вземания от трети лица.

Извършен е и анализ на направените разходи. В разходната част са включени установените налични парични средства в брой и по банков сметки към 31 декември на всеки от ревизираните периоди, декларираните разходи за издръжка и живот, комуналните разходи по фактури от доставчици, разходи за заплатени данъци, осигурителни вноски, такси и др. публични задължения – банков такси, разходи за застраховки, плащане чрез ПОС, разходи за захранване на банков сметки на трети лица, предоставени парични заеми, разходи за придобиване на МПС, разходи за екскурзии и пътувания и разходи за закупуване на дялови участия в [фирма].

В резултат на направените констатации, ревизиращите органи са установили несъответствие между доходите и извършените разходи, и нарастване на имущественото състояние на ревизираното лице за периодите от 01.01.2013 г. до 31.12.2017 г., което не е декларирано по реда на чл. 50 от ЗДДФЛ. Сумата на превишението е приета за недеklarиран доход, който подлежи на облагане по реда на чл. 35 от ЗДДФЛ.

Данъчната основа за всяка от годините е формирана от установения недостиг на парични средства, приети като недеklarирани суми с неустановен произход. Размерът на данъка е определен, като данъчната основа, формирана по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК е умножена по посочената данъчна ставка в чл. 48 от ЗДДФЛ /10%/.

При обжалването по административен ред по-горестоящият орган е възприел изводите, направени в РА, поради което го е потвърдил с посоченото по-горе решение.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след преценка на събраните по делото доказателства по отделно и в съвкупност и съобразявайки доводите на страните, приема от правна страна следното:

По допустимостта на жалбата: Решението на Директора на Дирекция „ОДОП” при ЦУ на НАП, [населено място] е връчено на оспорващия на 26.02.2020 г. Жалбата е подадена чрез административния орган, по пощата на 09.03.2020 г. (вх. № 53-04-223), т.е. в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Във връзка с гореизложеното, съдът намира, че е сезиран от надлежна страна – участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване. Жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

Съдът намира, че не може да се съгласи изводите, направени от административния орган по следните съображения:

1. Фактически констатации.

Освен изложените по-горе установявания, направени от органите по приходите, в хода на проведеното съдебно производство бяха събрани допълнителни доказателства.

За изясняването на обстоятелства, по които страните не постигат съгласие, беше допуснато и изслушано заключение на ССЧЕ.

Експертът е анализирал коректно наличните счетоводни и други документи и е изградил последователни, компетентни и вътрешно непротиворечиви заключения. Отговорено е изчерпателно на поставените въпроси и са направени изводи, след проверка и анализ на събраните писмени доказателства. Заключениеето следва да бъде кредитирано като мотивирано, логично и съответстващо на установените безспорни факти.

Вещото лице е изготвило два варианта на експертизата, съблюдавайки дадените му от съда указания. При първия вариант е прието, че в началото на ревизирания период лицето е разполагало с налични парични средства в брой в размер на 5000 лв. (така, както са приели и органите по приходите), а при втория, че е разполагало със сумата от 45 000 лв. (както твърди ревизираното лице).

В заключението са направени подробни изчисления, като са взети предвид фактите и документите събрани по време на ревизионното производство. Взето е предвид зададено начално салдо от ревизиращите органи към 01.01.2012 г. в размер на 5000 лв. Включени са разходи за живот - 1/3 от декларираните в хода на ревизията от жалбоподателя, включващи в себе си и комуналните услуги. Отчетено е начално салдо на парични средства по банковите сметки на ревизираното лице, входящите /постъпления/ и изходящи /плащания/ парични потоци.

Експертът, анализирайки паричните потоци е направил извод за наличие на недостиг на парични средства за всяка една от годините в периода 2014 г. до 2017 г., чиито размер се различава от този, приет от органите по приходите. Вещото лице е посочило, че при изготвянето на паричните потоци за ревизирания период, органите по приходите, са отразили по години 1/3 /при трима членове на семейството/ и 1/2 /при двама членове на семейството/ от заявените от Р. Б. разходи за издръжка /включващи комуналните разходи/ и отделно комунални разходи по изискани от доставчици фактури. Следователно може да се приеме, че е дублирано изчислението на едни и същи по вид разходи, в т.ч. консумативи - ток, вода, ел. енергия и др. подобни с разхода за издръжка, посочен от ревизираното лице. Поради тази причина, в заключението са изготвени нови парични потоци по години, съдържащи само посочените от ревизираното лице разходи.

При втория вариант на заключението, категорично е посочено, че недостиг на парични средства не е налице за нито един от ревизираните периоди.

В заключението е отбелязано, че не е ясно как е определено от ревизиращите органи началното салдо, касаещо налични парични средства към 01.01.2012 г. в размер на 5000,00 лв., нито на какви критерии отговаря това.

По време на проведеното по делото открито заседание, вещото лице даде допълнителни пояснения, посочвайки, че по отношение на недостига на средства, констатиран от органите по приходите, същият се определя, когато разходите надвишават приходите за определен период в годишен аспект. В този случай се облага разликата, защото се приема, че същата представлява укрит доход. По отношение на това, какъв е източникът на недеklarирания според органите по приходите доход, вещото лице не е открило документи. Няма данни за наемни отношения, стопанска

дейност или други източници на доходи. Причината за недостига на парични средства е превишаването на разходите над приходите.

От своя страна пълномощникът на ответника направи пояснение, посочвайки, че първоначално приетата сума от 5 000 лв. е заложена в методиката за извършвания на ревизии на физически лица, използвана от НАП. Когато няма документи за налични суми, ревизиращите органи приемат като начално „салдо“ положителна сума от 5 000 лв. Това се прави и когато лицето твърди, че не е разполагало с никакви средства и в същото време и когато твърди, че разполага с по-големи суми, но няма документи за тях. Обосновано житейски, се приема, че едно лице при липса на документи би могло да има, като наличност сумата от 5 000 лв.

2. Анализ на събраните доказателства и правни изводи.

След проверка и анализ на съдържащите се в административната преписка доказателства, касаещи спора и събраните в хода на съдебното производство доказателства, съдът достигна до следните фактически констатации и правни изводи:

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 от ДОПК, се смята до доказване на противното, че е налице подлежаща на облагане с данъци печалба, респективно доход, когато: 1/ стойността на имуществото на лицето явно съществено превишава размера на декларираните приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или безвъзмездно финансиране, получени от него и 2/ направените разходи от лицето и свързаните с него лица по § 1, т. 3, б "а" от допълнителните разпоредби, явно и съществено превишават размера на декларираните получени средства. Фактическите констатации на ревизиращите обосновават хипотезата на чл. 123, ал. 1, т. 2 от ДОПК, като следва да се посочи, че за да се презумира подлежащ на облагане доход по смисъла на цитираната норма, следва превишението на разходите над приходите да е реално и безспорно установено от органите по приходите.

При съпоставка на събраните доказателства, за всяка една от годините на ревизирания период, в ревизионния акт е изготвен баланс на приходите и разходите на жалбоподателя.

Административният орган е приел, че са налице предпоставките по чл. 122, ал. 1, т. 2, т. 5 и т. 7 от ДОПК. В доказателствена тежест на приходните органи е да установят наличието на предпоставките, в конкретния случай - на тези по т. 2, т. 5 и т. 7 на ал. 1, чл. 122 ДОПК.

Съдът, съобразявайки събраните в хода на съдебното производство доказателства не може да възприеме направените от органите по приходите изводи.

На първо място, нито в хода на административното, нито в хода на съдебното производство, административният орган успя да изпълни задълженията, съобразно визираната по-горе доказателствена тежест и да установи, че жалбоподателят е укрил доходи с неустановен произход от други източници. В тази връзка не бяха ангажирани нито преки, нито косвени доказателства. Съгласно константната практика на ВАС и задължителните указания, дадени в Наръчника за извършване на проверки и ревизии на физически лица, когато се констатират доказателства за укрит доход, то следва да се установи неговия източник - чрез анализ на документи, изискване на писмени

обяснения в тази насока и др., което в случая не е сторено. Едва в случай, че източникът на доходи не може да бъде отнесен към изрично изброените в закона същият на основание чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ следва да бъде квалифициран като доход от други източници.

На следващо място настоящият съдебен състав не може да сподели логиката и методиката на органите по приходите, според които, при липса на документални данни за суми, които лицето твърди, че притежавало в началото на ревизирия период, следва да се приеме, че то е притежавало нито повече, нито по-малко от 5000 лв. Веднага възниква въпроса, защо тази сума е точно 5000 лв., а не 4000 лв., или 7000 лв. или 9000 лв. или т.н. За определянето на такава сума не съществува нито житейска, нито икономическа обосновка. Пределно е ясно, че всеки човек и всяко семейство има различен начин на живот. Някои хора проявяват склонност към извършване на повече разходи, докато други са склонни да спестяват. По тази причина, приравняването на всички ревизирани лица, които не разполагат с документи за притежаване на налични суми, дори и тези, които твърдят, че не са имали никакви суми в началото на ревизирия период, е абсурдно и противоречащо на установения в чл. 3 от ДОПК принцип на обективност, а именно, че административните актове по този кодекс се основават на действителните факти от значение за случая.

В разглеждания казус е съвсем логично и житейски издържано да се приеме (както посочва и вещото лице по време на съдебното заседание), че за около 23 брачен живот, семейството на Р. Б., при двама работещи съпрузи, е успяло да спести налични средства в размер от около 45 000 лв. към 01.01.2012 г. Съдът не намира, че следва да приеме, че те са притежавали 5000 лв. спестени средства (така, както е по логиката на ответника), а не са могли да спестят 45 000 лв., при положение, че и в двата случая няма документи за наличието, на която и да е от двете суми.

Съвкупният анализ на представените и обсъдени по-горе доказателства, налага извода, че оспореният РА е издаден от компетентен орган и в предвидената форма, но и при несъответствие с материално-правните разпоредби и целта на закона, поради което следва жалбата да бъде отменен. Наведените доводи за допуснати съществени нарушения на административно-производствените правила, съдът намира за неоснователни. Право на данъчния орган е, при констатиране на съответните предпоставки да премине от извършване на ревизия по общия ред към такава по реда на чл. 122 от ДОПК. В разглеждания случай е прието, че деклариранияте и 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 ревизирия период и затова ревизионното производство е продължило по извънредните способности. Процесуалните права на Б. не са били засегнати, като на същия е дадена възможност да направи възражение и да посочи доказателства, от каквато възможност той се е възползвал. Това, че деклариранияте от него обстоятелства не са били приети от ревизирия екип, не може да представлява съществено нарушение на административно-производствените правила.

С оглед изхода на делото на оспорващия разноси се дължат разноси. Такива са поискани своевременно и следва да бъдат определени по реда чл. 161, ал. 1 от ДОПК. Съдът намира за основателен наводения от пълномощника на ответника довод за прекомерност на платеното адвокатско възнаграждение. Делото не е с фактическа и правна сложност. Представените писмени бележки не се отличават с особено голям обхват и подробност и частично се препокриват с жалбата. В тях не са обсъждани подробно новосъбраните в хода на съдебното производство доказателства. В тази връзка съдът намира, че адвокатско възнаграждение в размер на 750 лв., определено съгласно чл. 8, ал. 1, т. 3 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, е обосновано и справедливо. Съдът не може да присъди и претендираната сума от 50 лв. държавна такса за разглеждане на жалбата, защото по закон таксата е 10 лв. Оспорващият може да направи искане за връщане на надвнесената сума с допълнителна молба до съда.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, пр. 1 от ДОПК,
Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на Р. Л. Б., чрез адвокат М. И. с адрес за кореспонденция: [населено място], жк О. К., [жилищен адрес] срещу Ревизинен акт № Р-22221418003048-091-001/26.08.2019 г., потвърден с Решение № 1977/26.11.2019 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП, [населено място].

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП – [населено място] да заплати на Р. Л. Б., с ЕГН [ЕГН], на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, сумата от 1270 (хиляда двеста и тридесет) лева, представляваща направени по делото разноси, от които 10 лв. внесена държавна такса, 470 лв. възнаграждение на вещото лице, изготвило заключението по допуснатата СИЕ и 750 лв. платено адвокатско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните, с касационна жалба пред Върховния Административен Съд на Република България.