

РЕШЕНИЕ

№ 7735

гр. София, 20.12.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 51 състав,
в публично заседание на 28.09.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Анета Юргакиева

при участието на секретаря Светла Гечева, като разгледа дело номер **1445** по описа за **2021** 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).
Образувано е по жалба на В. С. В., ЕГН [ЕГН], срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221419003409-091-001/14.07.2020г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП – С., в частта, касаеща данъчните периоди от 01.01.2014г. до 31.12.2015г., потвърден с Решение № 1961/23.12.2020г. на директора на Дирекция „ОДОП“, Според изложеното в жалбата, РА е частично незаконосъобразен и необоснован, а извършването на ревизията по чл.122 ДОПК е неоснователно и незаконосъобразно. Жалбоподателят оспорва ревизионния акт в частта, с която е допълнително определен данък върху доходите на физическите лица за данъчни периоди от 01.01.2014г. до 31.12.2015г. в размер на 3 966.29 лв. и са начислени лихви в размер на 1 692.49 лв. Твърди се, че в хода на ревизията са допуснати съществени нарушения, изразяващи се в немотивирано преминаване към ревизията при особени случаи по чл.122 от ДОПК, грешки при определяне на входящия и на изходящия паричен поток, и са допуснати методологични, фактически и технически грешки при установяване на данъчните задължения. Жалбоподателят счита, че в РА не е мотивирано и документално обосновано наличието на хипотезата по чл.122, ал.1, т.7 ДОПК. Прави се оплакване за липса на обективност от страна на ревизиращите органи, като се изтъква, че няма нито едно доказателство за укрити приходи през ревизираните периоди. Поддържа се, че действията на ревизиращите органи са в нарушение на Указание изх. № 24-00-1 от 08.01.2009г. на ЦУ на НАП и те нито са обосנוвали невъзможност за облагане по

общия ред на ЗДДФЛ, нито наличието на обстоятелства за прилагане на особения ред по чл.122 ДОПК. Твърди се, като се излагат доводи, че неправилно не са взети предвид получените заемни средства от А. А. М., М. И. Д. и И. С. Д., не са извършени насрещни проверки на заемодателите и събраните доказателства не са ценени в тяхната съвкупност и според доказателствената сила, която законът им придава. По тези съображения се иска РА в обжалваната част да бъде отменен като незаконосъобразен. В с.з. жалбоподателят се представлява от адв. В., която поддържа жалбата и моли същата да бъде уважена. Претендира сторените по делото разноски.

Ответникът – директорът на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез пълномощник юрк. З., оспорва жалбата и моли същата да бъде отхвърлена. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд-София град, като обсъди оплакванията в жалбата, доводите и становищата на страните, и след направената служебна проверка за законосъобразност на акта, приема следното:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия №Р-22221419003409-020-001/30.05.2019 г., издадена от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед №РД-01-818/10.05.2019 г. на и. д. директора на ТД на НАП С. , с която е възложено извършването на ревизия на В. С. В. за установяване на задълженията за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2017 г. ЗВР е връчена на 17.07.2019 г. и е изменена със заповеди за изменение на ЗВР №Р-22221419003409-020-002/16.10.2019 г. и № Р-22221419003409-020-003/ 15.11.2019 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221419003409-092-001/14.01.2020 г., връчен на 12.02.2020 г. Срещу РД е подадено възражение, преценено като неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22221419003409-091-001/14.07.2020 г., издаден от Г. И. М. като орган, възложил ревизията, и А. А. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., определена за ръководител на ревизията.

С жалба вх. №94-В-529/23.10.2020 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1666/03.11.2020 г. по регистъра на дирекция ОДОП С. РА е обжалван по административен ред пред директора на Дирекция „ОДОП“ по отношение установените задължения за данъчните периоди 2014г. и 2015г. - данък върху дохода в размер на 3 966,29 лв. и лихви за просрочие в размер на 1 692,49 лв.

С Решение 1961/23.12.2020г. решаващият орган е потвърдил РА в оспорената част.

В хода на ревизионното производство органите по приходите са извършили следните процесуални действия и са направили следните констатации и изводи:

Ревизия е възложена по повод установен недостиг на парични средства при извършена проверка на лицето, приключила с Протокол №ПФ-22221418000789-П.-001 от 13.05.2019 г., приобщен с Протокол №Р-22221419003409-П.-001/06.01.2020 г.

В. С. В. е местно физическо лице, като през ревизираните периоди той е неженен, с три деца.

В хода на ревизията на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ с изх. №Р-22221419003409-040-001/26.08.2019 г., с което са изискани обяснения и

документи. Такива са представени с три придружителни писма.

Тъй като ревизиращите органи са приели, че са налице установени обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 7 от ДОПК, на ревизираното лице е връчено Уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК с №Р-22221419003409-113-001/ 26.08.2019 г., с което същото е известно, че основата за облагане с данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2017 г. ще бъде определена по реда на чл. 122 - 124 от ДОПК.

Ревизиращите органи са анализирали имущественото състояние на лицето, като са направили съпоставка между придобитите от него доходи и извършените разходи, в брой и по банков път. За целта са взели предвид наличната информация в досието и в информационната система на НАП. Извършили са проверка относно изплатени суми на лицето по граждански договори, осъществените от същото покупки от други субекти и пр. Анализирани са движението на паричните средства по притежаваните банкови сметки в [фирма] и [фирма].

В резултат органите по приходите са констатирани, че В. В. е получавал доходи от трудови правоотношения от [фирма] с ЕИК[ЕИК] в размери и по години, както следва: за 2014 г., 2015 г. и 2016 г. - по 3 563,28 лв. и за 2017 г. – 3 847,44 лв./-. Същите са декларирани в подавани от лицето ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ, като освен тези доходи в ГДД са декларирани предоставени парични заеми на трети лица и остатъци по тях към края на всяка една година.

Установено е, че на В. В. са изплатени печалби от участие в хазартни игри от [фирма] и [фирма], както следва: през 2014 г. - в размер на 22 239,43 лв.; през 2015 г. - в размер на 7 314,24 лв.; през 2016 г. - в размер на 42 615,96 лв. и през 2017 г. - в размер на 47 449,05 лв. Сумите са декларирани пред органите на НАП в хода на извършената му проверка.

Установено е също, че през 2014 г. В. В. е предоставил под формата на заем на [фирма] /от което притежава 100% от капитала/ общо 74 270 лв., като сумите са внесени на каса по банкова сметка на дружеството на дати и в размери, описани на стр. 10 от РД и стр. 10 от РА. Заемите са осчетоводени от дружеството по сметка 499 - „Други кредитори“. Същевременно, през 2015 г. на ревизираното лице е върната с РКО №0108/01.08.2015 г. сумата от 9 000 лв. от предишен заем.

През 2015 г., 2016 г. и 2017 г. В. В. е направил допълнителни парични вноски в капитала на [фирма]. В хода на извършената проверка са представени протоколи за прието решение за внасяне на допълнителни парични вноски в капитала на дружеството. Представени са също извлечения от банкови сметки и приходни касови ордери /ПКО/. Сумите са осчетоводени от [фирма] по сметка 102 - „Основен капитал, неизискващ регистрация“.

След проверка в информационната система на НАП е установено също, че в периода от 2014 г. до 2017 г. доставчици на стоки и услуги са отразили в дневниците си за продажби по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ фактури с получател В. В.. Така например, през 2014 г. тези фактури са за предоставени стоки на стойност 55,60 лв.; през 2015 г. - за предоставени стоки и услуги на стойност 1 567,55 лв. и през 2017 г. - за предоставени хотелски услуги на стойност 64,22 лв.

В предходното производство е изискана от В. В. информация за получени заеми и кредити през периода от 01.01.2013 г. до 31.12.2017 г. В представените документи с вх. №К.-165/15.01.2019 г. и вх. №К.-985/21.02.2019 г. лицето е отговорило, че за

проверявания период не е получавало заеми и кредити.

В настоящото ревизионно производство той е декларирал, че при извършената му проверка е пропуснал да даде информация за заеми, които е получил от приятели, както следва: сума от 9 900 лв. по договор за паричен заем, сключен на 03.02.2014 г. със заемодател А. А. М.; сума от 9 900 лв. по договор за паричен заем, сключен на 06.01.2015 г. със заемодател И. С. Д.; сума от 9 900 лв. по договор за паричен заем, сключен на 16.01.2015 г. със заемодател А. А. М., и сума от 9 900 лв. по договор за паричен заем, сключен на 08.03.2015 г. със заемодател М. И. Д.. Към обяснението са приложени договорите за заем. Пояснил е, че през 2016 г. е пропуснал да отрази получените заеми в ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ за отчетната 2015 г.

Органите по приходите не са кредитирали описаните по-горе документи, тъй като са приели, че са съставени за целите на ревизията.

С възражението срещу ревизионния доклад жалбоподателят е приложил писмени декларации от А. А. М., И. С. Д. и М. И. Д., в които те потвърждават, че са му предоставили през 2014 г. и 2015 г., както и документи за произход на средствата при А. А. М. /на чужд език/ и при М. И. Д. /банкови извлечения/. Твърди, че заемите са реални и следва да се признаят, в резултат на което наличността от парични средства към 31.12.2014 г. ще възлезе в по-голям размер, а за 2015 г. недостигът на такива средства ще е минимален. Органите по приходите отново не са кредитирали представените доказателства, считайки, че са изготвени за целите на ревизията.

Съгласно изложеното дотук, като придобити приходи от В. В. през ревизираните периоди ревизиращите органи са признали изплатените възнаграждения по трудово правоотношение от [фирма] през всяка една от годините; изплатените премии от участие в хазартни игри през всяка една година и върнатия заем от [фирма] през 2015 г.

Съответно, като разходи са признали: извършените комунални разходи по фактури на доставчици през 2014 г., 2015 г. и 2017 г. по данни от информационната система на НАП; предоставения заем на [фирма] през 2014 г. и направените допълнителни парични вноски в капитала на [фирма] през 2015 г., 2016 г. и 2017 г.

В ревизионното производство В. В. е декларирал писмено, че към 01.01.2014 г. е разполагал с налични парични средства в брой в размер на 55 000 лв. с произход, както следва: 40 000 лв. от печалби от Е. и 15 0000 лв. дарени от родителите му /5 000 лв. от майката и 10 000 лв. от бащата/. Органите по приходите са анализирали предоставената информация и са приели, че към 01.01.2014 г. лицето е могло да разполага с тази сума, т. е. признали са като налични към тази дата в брой 55 000 лв. Същевременно, към 01.01. и към 31.12. за всяка от следващите години ревизираното лице не е посочило с какви наличности е разполагало.

Ревизиращите органи са извършили съпоставка на движимото и недвижимо имущество, на доходите и разходите на ревизираното лице за всеки един от ревизираните периоди. За целта са изготвили справка за движението на паричните средства /приходи и разходи/ за всяка една година. В резултат, за 2014 г. са установили превишение на приходите над разходите в размер на 6 477,11 лв., явяващо се начално салдо за следващата година, за 2015 г. са установили превишение на разходите над приходите /недостиг на парични средства/ в размер на 39 662,92 лв., за 2016 г. също са установили превишение на разходите над приходите в размер на 14 520,76 лв. и за 2017 г. са установили превишение на приходите над разходите в размер на 14 079,25 лв. При така констатираните обстоятелства са приели, че за покриване на

разходите си през 2015 г. и 2016 г. лицето е реализирало доходи в посочените по-горе размери на недостиг на парични средства, представляващи укрити и недекларирани доходи от друг източник. В резултат са заключили, че е налице обстоятелството по чл. 122, ал. 1, т. 7 от ДОПК - „декларираните и/или получените приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране на стопанската дейност на ревизираното лице не съответстват на имущественото и финансовото му състояние за ревизирувания период“. Предвид горното са формирали основата за облагане с данък по реда на чл. 122-124 от ДОПК, след анализ на относимите обстоятелства по чл. 122, ал. 2 от ДОПК, а именно тези по т. 2, 3, 4, 7 и 14: платените данъци и други публични вземания, движението и остатъците по банковите сметки, официалните документи и документите с достоверни данни, капитала и пазарната цена на придобитите имущества и обичайният размер на разходите за живот, издръжка, обучение и др.

В резултат, за 2015 г. определената по реда на чл. 122 от ДОПК данъчна основа, представляваща сбор от декларираната от лицето данъчна основа в подадените ГДД и установения недостиг на парични средства, квалифициран като недеклариран облагаем доход, е в размер на 43 226,20 лв., за която е дължим данък 4 322,62 лв. Авансово за 2015 г. е удържан данък в размер на 356,33 лв. Допълнително начисленият с РА данък за 2015 г. е 3 966,29 лв.

В хода на съдебното производство е допусната съдебно-счетоводна експертиза със задача вещото лице да преизчисли паричния поток на жалбоподателя за процесните данъчни периоди / 2014г. и 2015г./ и да определи размера на данъчните задължения на жалбоподателя по ЗДДФЛ , като се вземат предвид всички доказателства за наличие на парични средства в брой към 01.01.2014г., както и получените заемни средства от А. М., М. И. Д. и И. С. Д.. Вещото лице е установило, че за 2014г. разходите не превишават приходите /какви са и заключенията на ревизиращите органи/, като са налице парични средства в края на данъчния период в размер на 16 377,11 лв., а за 2015г. е установило превишение на разходите над приходите в размер на 62, 92 лв. , вследствие на които се формира задължение за данък за внасяне 6.29 лв. и лихва за забава – 2.69 лв.

Заключението на вещото лице е прието от страните без оспорване и тъй като същото е обективно, компетентно и обосновано, съдът го кредитира.

По делото са събрани и писмени доказателства - административната преписка и допълнително представени от страна на жалбоподателя писмени доказателства, както и гласни доказателства, събрани посредством разпит на свидетелите от А. А. М., И. С. Д. и М. И. Д..

Въз основа на събраните доказателства съдът формира следните правни изводи:

Жалбата е подадена в срок и от надлежна страна, след реализирано обжалване на РА по административен ред, поради което се явява допустима. По същество е основателна.

Ревизионното производство е възложено и извършено от компетентни за целта органи, а РА е издаден от органите по чл.119, ал.2 ДОПК, в предвидената форма и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК.

Ревизионният акт обаче е незаконосъобразен, тъй като е издаден в нарушение на материалния закон и при съществени нарушения на административнопроизводствените правила.

С оспорения РА са установени задължения на жалбоподателя за данък по чл.17 от

ЗДДФЛ за 2014 и 2015г., като данъчната основа за облагане с данък за 2014г. е формирана по чл.17 ЗДДФЛ, а за 2015г. – по чл.122 от ДОПК.

Установяването на задълженията за 2015г. е резултат на прилагане на особения ред по чл. 122-124 от ДОПК, след като е направен извод за наличие на обстоятелство по чл. 122, ал. 1, т. 7 от ДОПК - декларираните и/или получените приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране на стопанската дейност на ревизираното лице не съответстват на имущественото и финансовото му състояние за ревизирия период.

Съгласно разпоредбата на чл.124, ал.2 от ДОПК, в производството по обжалването на ревизионния акт при извършена ревизия по реда на чл. 122 фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 е подкрепено със събраните доказателства. Следователно, в тежест на органите по приходите е да докажат, че е налице соченото обстоятелство по чл.122, ал.1, т.7 ДОПК, както и че са спазени специфичните процесуални изисквания в това производство, а оборването на презумптивната доказателствена сила на ревизионния акт е на жалбоподателя.

Въз основа на събраните в настоящото производство доказателства настоящият състав намира за основателни направените от жалбоподателя възражения за недоказаност на посоченото от приходната администрация основание за пристъпване към ревизия по реда на чл.122 ДОПК. Изводът за наличие на хипотезата по чл.121, ал.1,т.7 ДОПК ревизиращите органи са обосנוвали с недостиг на парични средства във формирания паричен поток за 2015г. За да приемат, че е налице такъв недостиг, ревизиращите органи са приели за начално салдо за 2015г. сумата от 6 477,11 лв., която от своя страна се явява крайно салдо за 2014г. Следователно, за да се установи дали е налице хипотезата по чл.121, ал.1,т.7 от ДОПК за 2015г., първо следва да се извърши проверка относно законосъобразността на изводите на ревизиращите органи досежно 2014г.

За 2014г. година органите по приходите са приели декларираните от ревизираното лице налични парични средства към 01.01.2014г. в размер на 55 000 лв. От своя страна, жалбоподателят не оспорва констатациите относно установените разходи. Спорно по делото е дали следва да бъдат признати на жалбоподателя постъпилите средства от заеми през 2014г. и 2015г., предоставени от А. А. М., И. С. Д. и М. И. Д.. Според съда, ревизиращите органи неоснователно са отказали да вземат предвид тези суми и да ги включат в паричните потоци за ревизираните периоди. По делото са представени договори за заем и декларации от заемодателите, че сумите са били предоставени от тях, респективно върнати от заемателя изцяло. Представените писмени доказателства кореспондират със свидетелските показания, в които А. А. М., И. С. Д. и М. И. Д. потвърждават предоставянето на средствата като заем, необходим на жалбоподателя във връзка с осъществяваната от него търговска дейност. Свидетелите са обосנוвали решението си да предоставят съответните средства с изграденото доверие между тях и жалбоподателя, основано на дългогодишно познанство и приятелство. В показанията си всеки от свидетелите е дал обяснение относно произхода на средствата. Свидетелят И. Д. е посочил, че средствата са от работа в чужбина /Ш./, св. М. – от работа в чужбина /Испания/ и от доходи от

ваканционен имот в Испания, а св. М. Д. – от получено обезщетение при пенсиониране като военнослужещ. Показанията на свидетелите са логични, непротиворечиви и кореспондират със събраните писмени доказателства, поради което съдът не намира причина да не ги кредитира. Въз основа на тях и на предоставените договори за заем, съдът приема за доказано, че през процесните периоди В. В. е получил съответните парични средства като заем от А. А. М., И. С. Д. и М. И. Д.. Съдът не възприема доводите, с които ревизиращите органи са отказали да включат в паричните потоци получените суми по заемите. Обстоятелството, че лицето не е декларирало тези суми в годишните си данъчни декларации не изключва и не опровергава получаването на заемите, още повече, че конкретно за 2014г. размерът на получените суми като заем е под прага, посочен в чл.50, ал.1, б. „г“ от ЗДДФЛ – непогасени към края на данъчната година остатъци от получени през същата и през предходните пет данъчни години парични заеми в размер на остатъците общо над 40 000 лв. Действително, представените договори за заем са частни документи и не се ползват с достоверна дата, но съдът ги кредитира, тъй като същите не се явяват изолирано доказателство, а се подкрепят и от другите писмени доказателства /декларациите на заемодателите/ и от свидетелските показания. От друга страна, след като не е извършена насрещна проверка на заемодателите и липсват данни за обратното, съдът приема, че лицата, които се явяват заемодатели, са разполагали с посочените средства и са били в състояние да ги предоставят. Следователно, доказателствата на делото налагат извода, че органите по приходите неоснователно не са признали и са изключили от паричните потоци за 2014г. и 2015г. посочените заемни суми, предоставени на жалбоподателя от А. А. М., И. С. Д. и М. И. Д.. Съгласно заключението на вещото лице, с включването в паричния поток за 2014г. на сумата от 9900 лв., представляващи получен заем от А. А. М. съгласно договор от 03.02.2014г., за данъчния период 2014г. се формира крайно салдо 16 377,11 лв., което съответно се явява начално салдо за 2015г. Като се вземат предвид и получените през 2015г. средства по договорите за заем, се формира недостиг от парични средства в размер на 62,92 лв.

Тъй като обаче превишението на разходите на приходите за оспорения период 2015г. е незначително /в размер на 62,92 лв./, то не може да се приеме, че констатираното несъответствие изпълва хипотезата на чл.122, ал.1, т.7 ДОПК. Съгласно чл.123, ал.1 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**, приходи, 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.

Предвид очевидно несъщественото превишаване на разходите над приходите на В. В. за 2015г., не е налице основание за извършване на ревизия при особени случаи и неправилно ревизиращите органи са преминали към

установяване на задълженията на ревизираното лице по реда на чл.122 от ДОПК. С оглед на това РА в обжалваната му част се явява незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

С оглед изхода на делото следва да бъде уважено искането на процесуалния представител на жалбоподателя за присъждане на разноските по делото съгласно представения списък.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1, предл. второ от ДОПК, Административен съд София - град, III отделение, 51 състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалбата на В. С. В. Ревизионен акт № Р-22221419003409-091-001/14.07.2020г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП – С., в частта относно ревизираните периоди от 01.01.2014г. до 31.12.2015г., потвърден в оспорената част с Решение № 1961/23.12.2020г. на директора на Дирекция „ОДОП“,

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на В. С. В. разноси по делото в размер на 1480 лв. (хиляда четиристотин и осемдесет лева).

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: