

РЕШЕНИЕ

№ 1635

гр. София, 14.03.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 73 състав,
в публично заседание на 15.02.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елеонора Попова

при участието на секретаря Кристина Българиева, като разгледа дело номер **3396** по описа за **2022** 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 С. Б. К., чрез процесуален представител, срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221720005802-091-001/10.12.2021 г., издаден от Г. М. В.- Н.- орган, възложил ревизията и Ц. К. Х.– ръководител на ревизията, потвърден/изменен с Решение № 402/16.03.2022 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите.

Релевира се незаконосъобразност и необоснованост на ревизионния акт в оспорваната част. Жалбоподателката оспорва заключенията на ревизиращите органи и провеждането на ревизията по особения ред по чл. 122 и следващите от ДОПК. Относно установената от органите по приходите начално разполагаема сума към 01.01.2014 г. в размер на 1 096 780,82 лв., не било взето предвид обстоятелството, че освен горепосочената сума разполагала с лични спестявания. Същата декларира налични парични средства в брой към 01.01.2014 г. приблизително в размер на 1 100 000,00 лв. Изтъква, че е житейски оправдано при изплащане на семейно жилище да участват и двамата партньори. Твърди, че З. П. е реализирал собствени приходи преди и по време на ревизирания период, с които имал възможност на покрие необходимите вноски. Разходите за комунални услуги също били за сметка на З. П.. Ревизиращите се опитали да „прикрият“ облагането по общия ред чрез позоваването на основанията на чл.122 ДОПК, което не правило възприетия подход законосъобразен, позовавайки се

на Тълкувателно решение №11 от 03.12.2021 г. по тълк.д. №3/2020 г. на ВАС. Моли съда да отмени РА в обжалваната част. С уточняваща молба претендира отмяна на РА в частта му, потвърдена с посоченото решение на директора на дирекция ОДОП- С., касаеща установените допълнителни задължения за данъчни периоди по ЗДДФЛ за: 2014 г.- изцяло; 2015 г.- изцяло; 2017 г. за размера над установените 20 304.83 лв. и 2018 г. за размера над установените 1538.97 лв., ведно с дължимите лихви за забава за посочените периоди.

В съдебно заседание жалбоподателят редовно призован, чрез процесуалния си представител поддържа жалбата и моли за отмяна на ревизионния акт в конкретно посочени части, потвърдени с решението на директор на Дирекция ОДОП, по подробни съображения изложени в жалбата. Претендира разноски, съгласно списък. Ответникът– Директор на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ при ЦУ на НАП, чрез юрисконсулт, в съдебно заседание оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли като неоснователна и недоказана. Позовава се на конкретизациите в хода на производството, направени на база приетите заключения на вещото лице. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура не изпращат представител.

Административен съд София– град, след като обсъди оплакванията в жалбата, събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, намира следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221720005802-020-001 от 25.09.2020 г., изменена със Заповед за изменение на заповед за възлагане па ревизия №Р-22221720005802-020-002/18.01.2021 г., спряна със Заповед №Р-22221720005802-023-001/05.03.2021 г. и възобновена със Заповед №Р-22221720005802 143-001 от 29.03.2021 г., спряна със Заповед №Р-22221720005802-023-002/02.04.2021 г. и възобновена със Заповед №Р-22221720005802-143-002/11.05.2021 г., издадени от Г. М. В. - Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена съгласно Заповед №РД-01- 128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на С. Б. К. за определяне на задълженията по ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2018 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221720005802-092-001/08.10.2021 г., срещу констатациите, на които не е подадено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключила с оспорвания в настоящото производство Ревизионен акт /РА/ №Р-22221720005802-091-001/10.12.2021 г., издаден от Г. М. В.- Н.- орган, възложил ревизията, и Ц. К. Х., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С.- ръководител на ревизията.

С ревизионния акт са установени задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 2014 г. до 2018 г. общо в размер на 31 280,65 лв., ведно със съответните лихви в размер на 12 293,92 лв. Прието е, че произтичат от установени в хода на ревизията несъответствия между реализираните през годините доходи и приходи с притежаваното имущество и извършените разходи от лицето, за които органите по приходите са приели, че са вследствие на недекларирани от лицето доходи с неизяснен произход, както и доходи от други източници, подлежащи на облагане по реда на чл. 122 и следващите от ДОПК.

В хода на ревизионното производство е констатирано от приходните органи, че жалбоподателката С. Б. К. е местно физическо лице и на основание чл. 6 от ЗДДФЛ е

данъчно задължено лице за доходи, произтичащи от източници в Република България и от чужбина. Семейното положение на жалбоподателката – неомъжена, декларирала, че живее на семейни начала със сръбския гражданин З. П., с когото имали ненавършило пълнолетие дете.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на К. са връчени Искания за представяне па документи и писмени обяснения от задължено лице ИПДНОЗЛ с изх. №Р-22221720005802-040-001/16.10.2021 г., №Р-22221720005802-040-002/02.02.2021г. и №Р-22221720005802-040-003/04.03.2021 г. Представени са документи с вх. №59-00-1052/29.10.2020 г., вх. №59-00-1052#26/25.05.2021 г. и вх. №59-00-1052#27 от 02.06.2021 г.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на „ИЗИПЕЙ“ АД, „СПИДИ“ ЕАД, „ПЕЙМЕТИКС“ АД, „ТРАНСКАРТ ФАЙНЕНШЪЛ СЪРВИСИС“ АД, „ТРАЙЗАКТ ЮРЪП“ ЕАД, „СТАРС РЕСТОРАНТС“ ЕООД, резултатите от които са обективирани в протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/, описани в РД.

На основание чл. 57 от ДОПК, са поискани писмени обяснения, сведения и документи от трети лица, както следва: „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД, „ЛЕО ЕКПРЕС“ ЕООД, „АЙКАРТ“ АД, до всички търговски банки, осъществяващи дейност на територията на Република България, до К. В. Б. и Я. И. К.. В отговор на отправените запитвания са представени документи и доказателства, описани в РД.

Установено е, че през ревизираните периоди С. Б. К. е титуляр на банкови сметки, открити в търговски банки на територията на страната, в т. ч. „ЦЕНТРАЛНА КООПЕРАТИВНА БАНКА“ АД, „РАЙФАЙЗЕНБАНК БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, „ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА“ АД и „КООПЕРАТИВНА ТЪРГОВСКА БАНКА“ АД.

На основание чл. 47 от ДОПК са изпратени искания за извършване на действия от други контролни органи: До Столична дирекция на вътрешните работи /СДВР/, сектор „Български документи за самоличност“ за предоставяне на информация относно осъществени от лицето влизания и излизания от и на територията на Република България, за периода от 01.01.2014 г. до 31.12.2018 г.; До СДВР, отдел „Пътна полиция“ - С. за предоставяне на информация относно регистрирани моторни превозни средства /МПС/ на името на ревизираното лице за периодите, обхват на ревизията.

Допълнително са извършени справки в електронните регистри на НАП и в Агенция по вписванията. Констатирано е, че за ревизираните периоди задълженото лице не е подавало годишна данъчна декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ и не са налице данни за подавани справки по чл. 73 от ЗДДФЛ. Съгласно справка за подадени уведомления по чл. 64, ал. 5 от Кодекса за труда /КТ/ С. Б. К. няма сключени трудови договори. Установено е, че е самоосигуряващо се лице в „СТАРС РЕСТОРАНТС“ ЕООД, поради което е извършена насрещна проверка на дружеството, резултатите от която са обективирани в ПИНП №11-22220620201063-141-001/31.12.2020 г. Представени са писмени обяснения с вх. №59-00-1052#24/08.03.2021 г. С писмо вх. №59-00-1052#28/03.06.2021 г. са представени оборотни ведомости за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2018 г., аналитични разпечатки на сч. сметка 493 /Разчети със собственици/ и копия на приходни касови ордери /ПКО/.

Органите по приходите констатирани, че К. е предоставяла с ПКО средства на дружеството „СТАРС РЕСТОРАНТС“ ЕООД в брой на части, като е захранена касата на дружеството, както следва: за 2014г. в размер на 283 353,66лв., за 2015 г. в размер

на 200 583,87 лв., за 2016г. в размер на 291 127,40 лв., за 2017 г. в размер на 272 616,62 лв. и за 2018 г. в размер на 160 839,31 лв. Отражено е, че през 2017 г. на лицето са възстановени финансови средства от „СТАРС РЕСТОРАНТС“ ЕООД в размер на 2 537,47 лв..

През ревизирания период по банкова сметка на ревизираното лице в „РАЙФАЙЗЕНБАНК БЪЛГАРИЯ“ ЕАД са постъпили суми от направени вноски за погасяване на ипотечен кредит, а разходите по сметката са свързани с погасителни вноски по кредита за периоди и в размери, както следва: за 2014 г.- 18 223.52 лв., от които погасителни вноски по кредит 18 125,72 лв.; за 2015 г. внесени суми в размер на 15 327,56 лв.. погасителни вноски по кредит- 14 724.61 лв.; за 2016 г. внесени суми в размер на 16 479.58 лв., погасителни вноски по кредит - 14 422,28 лв.; за 2017 г. внесени суми в размер на 16 530,60 лв., погасителни вноски по кредит - 14 251.29 лв.; за 2018 г. внесени суми в размер на 16 530,60 лв., погасителни вноски по кредит - 14 452,17 лв. Във връзка с констатацията, че като вносители са посочени различни физически лица са изискани писмени обяснения от жалбоподателката, в отговор на което са представени декларации от- С. М. И., М. Г. И., Т. К. А. и Д. Н. М.- служители па „С. Р.“ ЕООД, които декларирали, че сумите внасяни на каса по банковата сметка на С. Б. К. са получени или от самото ревизирано лице, или от З. П..

Констатирано е, че К. е притежавала кредитна карта „STANDARD I.” №[банкова сметка]. Установени са плащания на суми на ПОС устройства за ревизираните периоди /описани в РД/, получени заеми, направени вноски за погасяване на задължения по кредитната карта.

С представена декларация С. Б. К. посочила налични парични средства в брой в началото и края на всеки от ревизираните периоди. Към 01.01.2014 г., лицето е декларирало налични парични средства в брой приблизително в размер на 1 100 000,00 лв. Сумата е формирана от: предоставени от Я. И. К. /майка на ревизираното лице/ през 2007 г. парични средства в брой в размер на 234 000,00 евро /457 664,22 лв./. Посочен е произход на средствата- продаден недвижим имот през 2007 г.; Безвъзмездно предоставени парични средства в размер на 600 000 лв. от К. В. Б. в края на 2009 г., с цел развитие на собствени бизнес начинания. Посочен е произход на средствата- изплатен дивидент на К. В. Б. в качеството му на едноличен собственик па капитала на „НОВА ТРЕЙДИНГ КЪМПАНИ“ ЕООД, ЕИК-[ЕИК]; Безвъзмездно предоставена сума от З. П. в края на 2013 г.. в размер па 20 000.00 евро /39 116,60 лв./. Посочен е произход на средствата- дарение от майката на З. П. през 2013 г., за останалата част от сумата е декларирано, че са от лични спестявания. Представени са документи за удостоверяване на получените суми и техния произход.

С цел установяване и доказване на произхода на декларираните налични парични средства към 01.01.2014 г., органите по приходите изготвили ИПДПОТЛ изх. №11-222.21720005802-041-028/25.05.2021 г. до Я. И. К.- майка на задълженото лице.

С придружително писмо по електронен път са представени писмени обяснения, в които сочи, че няма подадени ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ за проверявания период, тъй като е пенсионер; нотариално заверена Декларация за размера на сумата и периода, в който са предоставени парични средства на С. Б. К.; Нотариален акт за продажба па недвижим имот за сума в размер па 234 000,00 евро и удостоверение за банкова гаранция отпусната на купувача на имота, кат сумите са предоставени на С. Б. К. безвъзмездно и в брой, на датата, на която е изповядана сделката за продажба на недвижим имот. След извършена справка в Служба по вписванията е установено, че с

Нотариален акт №27 от 26.07.2007 г. Я. И. К. с още четири физически лица са извършили продажба на поземлен имот, представляващ пасище с храсти, находящо се в местност Рудината, с купувач „РЕТИУС- 1“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Представено е Удостоверение от „СТОПАНСКА И ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА“ АД с рег. №ИД-07-7782/24.07.2007 г. до Б. Н. К., съгласно което банката удостоверява, че е поела банков ангажимент за отпускане на транш в размер на 234 000,00 евро на „РЕТИУС- 1“ ЕООД за покупката на имот. Установено е също, че с НА №109/26.04.2007 г. от страна на Я. И. К. и Б. Н. К. е извършена още една продажба на поземлен имот, находящ се в [населено място], с купувач - Р. И. Б..

Изготвено е ИПДПОТЛ изх. №П-22221720005802-041-027/25.05.2021 г. до К. В. Б., във връзка с безвъзмездно предоставените парични средства на ревизираното лице в размер на 600 000,00 лв. С придружително писмо по електронен път са представени документи и писмени обяснения, посочени в РД /стр. 22/. Посочено е, че лицето е живяло на семейни начала със С. Б. К. за периодите от 2007 г. до 2010 г. и сумите са предоставени с цел развитие на собствен бизнес на ревизираното лице, а произхода на паричните средства е от трудови възнаграждения, изплатени дивиденди и застрахователни обезщетения. Извършена е и проверка в Служба по вписванията за периодите от 01.01.2007 г. до 31.12.2014 г. за Б..

Относно безвъзмездно предоставените парични средства от З. П. през 2013 г. в размер на 20 000.00 евро /39 116.60 лв./, в хода на ревизията са представени доказателства за произход на средствата, че същите са предоставени от майката на лицето- Н. П.. Представено е и удостоверение от „ОБЩИНСКА БАНКА“ АД, в уверение на това, че от 11.03.2009 г. ревизираното лице ползва сейф в обществения трезор на банката, съгласно сключен договор за наем на сейф, в който са съхранявани предоставените на лицето парични средства.

При тези данни, органите по приходите приели, че С. Б. К. е разполагала с налични парични средства в брой към 01.01.2014 г. в размер на 1 096 780,82 лв., образувана от предоставени парични средства от: Я. И. К. в размер на 234 000,00 евро /457 664,22 лв./, К. В. Б. в размер на 600 000,00 лв., З. П. в размер на 20 000,00 евро /39 116,60 лв./. Относно извършените разходи от лицето, от страна на С. Б. К. е декларирано, че разходите за издръжка и живот, както и разходите за екскурзии, пътувания и др. са изцяло поети и са за сметка на З. П.. Предвид изложеното, разходите не са намерили отражение в изготвената съпоставка на притежаваните имуществва и направените разходи с получените доходи на лицето по години. Извършена е проверка в информационните масиви на НАП, при която е установено, че лицето е извършвало покупки от регистрирани по ЗДДС лица за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2018 г., както следва: за 2014 г. общо в размер на 296,70 лв., за 2015 г. общо в размер на 50,00 лв., за 2016 г. общо в размер на 330,00 лв.. за 2017 г. общо в размер на 2 848,93 лв. и за 2018 г. общо в размер на 2 768,30 лв. Посочените разходи са намерили отражение в изготвената съпоставка на притежаваните имуществва и направените разходи с получените доходи на лицето по години.

Приходните органи определили недостиг на парични средства, както следва: за 2014 г. в размер на 2 924.64 лв., за 2015 г. в размер на 2 610,67 лв., за 2016 г. не е установен недостиг, за 2017 г. в размер на 206 021,30 лв. и за 2018 г. в размер на 18 157,96 лв.

Предвид това, приходните органи провели ревизионното производство по реда на чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК. В тази връзка, на основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК връчили Уведомление с изх. №Р-22221720005802-113-001/02.02.2021 г. и

Уведомление по чл. 17, ал. 1. т. 2 от ДОПК с изх. №Р-22221720005802-139-001/02.02.2021 г., с които лицето е информирано, че основите за облагане с данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2018 г. ще бъдат определени по реда на чл. 122 и следващите от ДОПК. Предоставен е 14-дневен срок за представяне на нови доказателства и за вземане на становище по отношение на формирания недостиг на парични средства през ревизираните данъчни периоди.

С РА допълнително са установени данъчни основи за облагане, както следва: за 2014 г. в размер на 21 148,16 лв., в т. ч. установен недостиг на парични средства в размер на 2 924,64 лв. и доходи от други източници в размер на 18 223,52 лв. /направени вноски за хранене на банковата сметка на ревизираното лице от физически лица описани по-горе в настоящото Решение/; за 2015 г. в размер на 17 938,23 лв., в т. ч. установен недостиг на парични средства в размер на 2 610,67 лв. и доходи от други източници в размер на 15 327,56 лв.; за 2016 г. в размер на 16 479,58 лв. не е установен недостиг на парични средства, но са установени доходи от други източници в размер на 16 479,58 лв.; за 2017 г. в размер на 222 551,90 лв., в т. ч. установен недостиг на парични средства в размер на 206 021,30 лв. и доходи от други източници в размер на 16 530,60 лв.; за 2018 г. в размер на 34 688,56 лв., в т.ч. установен недостиг на парични средства в размер на 18 157,96 лв. и доходи от други източници в размер на 16 530,60 лв.

В резултат на това е определен допълнителен данък за внасяне по реда на ЗДДФЛ, както следва: за 2014 г. в размер на 2 114,82 лв., за 2015 г. в размер на 1 793,82 лв., за 2016 г. в размер на 1 647,96 лв., за 2017 г. в размер на 22 255,19 лв. и за 2018 г. в размер на 3 468,86 лв. Начислени са лихви за забава в общ размер на 12 293,93 лв.

Ревизионен акт № Р-22221720005802-091-001/10.12.2021 г. е оспорен по административен ред. С Решение № 402/16.03.2022 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите е отменен Ревизионен акт №Р-22221720005802-091-001/10.12.2021 г., в обжалваната част на установения резултат по ЗДДФЛ за 2016 г., и е изменен за определените задължения по ЗДДФЛ, както следва: за 2014 г. установеното с РА задължение в размер на 2 114,82 лв. е определено на 292,47 лв., ведно със съответните лихви; за 2015 г. установеното с РА задължение в размер на 1793,82 лв. е определено на 261,06 лв., ведно със съответните лихви; за 2017 г., установеното с РА задължение в размер на 22 255,19 лв. е определено на 20 602,13 лв., ведно със съответните лихви; за 2018 г. установеното с РА задължение в размер на 3468,86 лв. е определено на 1815,80 лв., ведно със съответните лихви. Решаващият орган приел, по отношение на облагането по общия ред на закона на сумите внесени по банковата сметка на ревизираното лице от С. М. И., М. Г. И., Т. К. А. и Д. Н. М. /служители на „СТАРС РЕСТОРАНТС“ ЕООД, които декларирали, че сумите са им предоставени от З. П./, че за периода в който са предоставени паричните средства, жалбоподателката и З. П. са живеели на семейни начала и

е било допустимо и житейски оправдано, разходите да бъдат споделяни. В тази връзка с горното, са отменен/изменен РА в частите на определените задължения за доходи от други източници по смисъла на чл. 35, ал. 6 от ЗДДФЛ в размер на 1822,35 лв. за 2014 г.; 1532,76 лв. за 2015 г.; 1647,96 лв. за 2016 г.; 1653,06 лв. за 2017 г. и 1653,06 лв. за 2018 г., ведно с лихвите за забава върху тези задължения. В останалата част е прието, че следва да бъде потвърден за определените задължения по реда на чл. 122, ал. 4 във връзка с чл. 122, ал. 2 от ДОПК, произтичащи от установените превишения на направените разходи над размера на получените доходи за 2014 г., 2015 г., 2017 г. и 2018 г.

Приета по делото е административната преписка и допълнително ангажираните доказателства.

Видно от първоначалната Съдебно- счетоводната експертиза: За данъчен период 2014 г. данъчната основа е изменена с решение № 402/16.03.2022г. на ОДОП и е определена с размер на 2924.71 лева. През 2014г. не са установени плащания за комунални услуги свързани с Б. П. и плащания за екскурзии. Експертизата не установява недостиг въз основа на горната таблица за 2014г. (изготвена от ревизиращия орган), тоест превишение на извършените плащания над разполагаемите средства; за 2015 г.- крайното салдо на парични наличности към 31.12.2015г. установено, чрез аритметични действия - начално салдо плюс постъпления минус плащания е в размер на 599501,25 лева. Експертизата не установява недостиг за 2015г., тоест превишение на извършените плащания над разполагаемите средства. Данъчната основа е изменена с решение № 402/16.03.2022г. на ОДОП и е определена с размер 2610,68 лева, като това е аритметичната разлика превишение на декларираните 599839,43 лева парични наличности в края на периода и 597228.75 лева аритметично получените. Експертизата след изваждане на разходите свързани с плащания за Б. П. и плащания за екскурзии в размер на 2272,50 от определената в решението данъчна основа достига до данъчна основа 338,18 лева; за данъчен период 2016 г. с решението на Директора на Дирекция „ОДОП“ е отменен РА в тази част; за данъчен период 2017г. от изменената данъчна основа с решение №402/16.03.2022 в размер на 206 021,33 лева експертизата изважда 124 лева и установява данъчна основа 205 897,33 лева; За данъчен период 2018г. данъчната основа е изменена с решение № 402/16.03.2022г. на ОДОП и е определена с размер 18 158.36 лева. През 2018г. не са установени плащания за комунални услуги свързани с Б. П. и за екскурзии и това обстоятелство определя същата данъчна основа.

Видно от Допълнителната Съдебно- счетоводна експертиза: Комуналните разходи вписани в паричния поток за 2014г са в размер на 296,70 лева. След механичното отстраняване и на този ред разходите (плащанията) се намаляват със същия размер и изменената с решение № 402/16.03.2022г. на ОДОП данъчна основа с размер 2924,64 лева се намалява със същия размер от 296,70 лева и се установява данъчна основа в размер на 2627,94 лева. Комуналните разходи вписани в паричния поток за 2015г са в размер на 50 лева. След

механичното отстраняване и на този ред разходите (плащанията) се намаляват със същия размер установената данъчна основа в основното заключение в размер на 338,18 лева се намалява със същия размер от 50 лева и се установява данъчна основа в размер на 288,18 лева. Комуналните разходи вписани в паричния поток за 2017г са в размер на 2848,93 лева. След механичното отстраняване и на този ред разходите (плащанията) се намаляват със същия размер установената данъчна основа в основното заключение в размер на 205897,33 лева се намалява със същия размер от 2848,93 лева и се установява данъчна основа в размер на 203048,40 лева. Комуналните разходи вписани в паричния поток за 2018г са в размер на 2768,30 лева. След механичното отстраняване и на този ред разходите (плащанията) се намаляват със същия размер установената данъчна основа в основното заключение в размер на 18158,36 лева се намалява със същия размер от 2768,30 лева и се установява данъчна основа в размер на 15390,06 лева. В заключение вещото лице е изчислило данъчни основи по данъчни периоди, както следва: за данъчен период 2014 г.- 2 627.94 лева; за данъчен период 2015 г.- 288.18 лева; за данъчен период 2017 г.- 203 048.40 лева; за данъчен период 2018 г.- 15 390.06 лева.

При изложената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Обжалва се в срок подлежащ на обжалване ревизионен акт, от надлежна страна, за която е налице и интерес от обжалването, поради което жалбата е процесуално допустима.

Разгледана по същество жалбата е основателна.

Съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обосноваост 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. Изложеното до тук налага да се приеме, че ревизионното производство е образувано и съответно ревизионния доклад и ревизионния акт са издадени от надлежно снабдените с правомощията за това органи по приходите. Както ревизионния доклад, така и ревизионния акт са съставени в предвидената за това форма. Ревизионният акт е валиден административен акт и е издаден от материално компетентен, териториално компетентен и компетентен по степен административен орган, в съответствие и с приетото от Общото събрание на колегиите при Върховния административен съд Тълкувателно решение №5 от 13.12.2016г. по тълкувателно дело №10/2016г.

Оспореният РА е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120 ДОПК, включително разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА.

РА, РД са подписани с електронен подпис. Във връзка с това и с оглед

разпоредбата на чл.16, ал.1, т.1 ЗЕДЕП по делото са представени доказателства-удостоверение за квалифициран електронен подпис. Още повече, предвид разпоредбата на чл. 25, т. 1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 година относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл. 52 от 01.07.2016 г., както и на чл. 5, т. 2, предл. 2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО на ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 година относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение.

Липсват данни по делото в ревизионното производство да са допуснати съществени процесуални нарушения - такива, които са нарушили правото на защита на засегнатото лице, или ако не бяха допуснати, биха довели до постановяване на акт с друго съдържание.

Относно материалната законосъобразност на акта:

Безспорно, С. Б. К. е местно физическо лице и на основание чл. 6 от ЗДДФЛ е данъчно задължено лице за доходи, произтичащи от източници в Република България и от чужбина. Няма спор относно семейното ѝ положение през ревизирания период, и в частност относно съжителството ѝ със сръбския гражданин З. П., с когото имат дете.

Спорният между страните въпрос е относно установено превишение на разходите над доходите на жалбоподателя за данъчните периоди 2014 г., 2015 г., 2017 г. и 2018 г., и определянето на данъчните му задължения по особения ред на чл. 122-125 от ДОПК.

Разрешаването му на първо място налага да се съобразят разпоредбите на чл.122- 124 от ДОПК, които регламентират особени правила за извършване на данъчни ревизии, т.н. ревизии при особени случаи.

В настоящия случай при определяне на задълженията с ревизионния акт е приложен процесуалният ред по чл. 122 и сл. ДОПК, тъй като са установени обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т.7 ДОПК- налице са данни за укрити приходи или доходи и декларирани 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. В тежест на органите по приходите е да установят в хода на ревизията обективното наличие на особен случай, да обосноват този извод и да го подкрепят със съответните доказателства, приемайки, че е оправдано да се премине към установяване на задължения за облагане с данък по специалния ред. Нормата на чл. 122, ал. 1, т. 2 ДОПК изисква наличие на данни за укрити (т.е. – недеklarирани) приходи или доходи, което предполага анализ на имущественото и финансовото състояние на ревизираното лице, резултатите от който да сочат на обоснован извод, че е получило повече от декларирани

приходи/доходи. 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, 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. В тази връзка следва да се отбележи, че липсата на изрично позоваване на органа в РА на разпоредбата на чл.123, ал.1 ДОПК не съставлява съществено нарушение на процесуалните правила.

Безспорно в ревизионното производство по реда на чл. 122 ДОПК е задължително да се даде възможност на ревизираното лице да докаже всички източници на своите средства, включително и тези, които не са декларирани от него. Установяване наличието на допълнителни средства за финансиране, във връзка с подлежащите на деклариране облагаеми доходи по смисъла на ЗДДФЛ, също е задължение на органа по приходите по смисъла на визираното в чл. 3, ал. 1 ДОПК основно начало за обективност.

Съгласно разпоредбата на чл.122, ал.2 от ДОПК данъчната основа по чл.122, ал. 1 се определя след анализ на обстоятелствата, регламентирани изчерпателно в т.1-16 от ал.1 на чл.122 от ДОПК.

Доказателствената тежест се разпределя между данъчния субект- жалбоподател и административния орган-ответник по жалбата, като решаващо е обстоятелството каква правна последица страната претендира като настъпила. Относно факта, обуславящ тази последица, страната носи доказателствената тежест. Доказателствената тежест не е равнозначна на задължение да се представят доказателства. Въпросът за нея се свежда до последиците от недоказването. В този случай, право и задължение на съда е да обяви за ненастъпила тази правна последица, чийто юридически факт не е доказан. Това разбиране произтича от законно установеното задължение за съда да реши делото по същество, като отмени изцяло или частично ревизионния акт, като го измени в обжалваната част или отхвърли жалбата (чл. 160, ал. 1 от ДОПК), независимо от това, дали в съдебното производство страните са ангажирали някакви доказателства или не. Изпълнението на това задължение от страна на съда, означава при недоказване, да се приеме, че недоказаното не е осъществено, респективно- не могат да настъпят последиците, които съответната материално правна норма свързва с неговото проявление.

В обсъжданата до тук насока, следва да се съобрази и правилото възведено в чл.124, ал. 2 от ДОПК, съобразно което: "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." Това означава, че на ревизионния акт е нормативно придадена

отнапред материална доказателствена сила по отношение на обективирания в него констатации или тежестта за тяхното оборване е на жалбоподателя.

Преценката за правилното приложение на материалния закон зависи от това доколко жалбоподателят успешно е провел доказване на възраженията си, с оглед законоустановената презумпция по чл. 124, ал. 2 от ДОПК.

Предмет на оспорване в настоящото производство са установените задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл.17 от ЗДДФЛ в общ размер на 1 627.33 лв., от които 1105.68 лв.- главница и 521.65 лв. лихви, както следва: 2014г.- изцяло, а именно- 292.47лв. главница и 196.34 лв. лихви; 2015г.- изцяло, а именно- 261.06лв. главница и 148.68 лв. лихви; 2017г.- 297.30лв. главница и 109.02 лв. лихви; 2018г.- 254.85лв. главница и 67.61 лв. лихви.

В случая жалбоподателят оспорва определените задължения на жалбоподателя за 2014 г., за 2015 г., за 2017 г. и за 2018 г. в резултат на констатирани несъответствия между извършените разходи и получените от него доходи за посочените периоди, които впоследствие са довели до начисляване на задължения за ДДФЛ. Следва да се отбележи, че ЗДДФЛ не съдържа разпоредби, регламентиращи извършване на съпоставка между реализирани доходи и извършени разходи, както и разпоредби, регламентиращи възможността за приемане на установения недостиг и/или превишение /с неизяснен произход/ на парични средства за данъчна основа, върху която да се определи прекия данък. Такива разпоредби се съдържат в чл. 122 и чл. 123 от ДОПК. Това от своя страна е довело до извършване на ревизия по особения ред на ДОПК, при спазване на процедурата по чл. 124, ал. 1 от ДОПК за уведомяване на ревизираното лице. Съответно, определянето на данъчната основа за облагане с данък върху доходите за ревизираните периоди се извършва след анализ на критериите, изброени в чл. 122, ал. 2, т. 1-16 от ДОПК. Настоящата инстанция счита, че са били налице основанията за извършване на ревизия при особени случаи.

След съпоставка между получените доходи и извършените разходи от С. К., органите по приходите са установили превишения на направените разходи от лицето съпоставени с получените приходи за съответните данъчни периоди. Следва да се посочи, че след като е налице основание по чл. 122, ал. 1 ДОПК, съобрази правилото възведено в 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, поради което тежестта за тяхното оборване е на жалбоподателя.

За доказване на сумата от 1100000 лева, което е начално салдо в брой към началото на ревизирания период К. е ангажирала писмени доказателствено-обяснения, че такива наличности са й предадени от роднини, бивш съпруг и майката на мъжа, с който жалбоподателката живеела на семейни начала. Датите на които са предадени са преди началото на ревизирания период. Ревизиращият екип не е изследвал, анализирал и не е установил има ли ревизираното лице точно тази сума от 1100000 лева като налична и разполагаема към 01.01.2014г.,

предвид предадените от К. Б. 600 000 лева през 2009г., от З. П. 2000 евро /39116,60 лева/ в края на 2013г. и майката на ревизираното лице- 234 000 евро /457 664,22 лева/ през 2007г. Не намира доказателствена опора включването в паричния поток като начално салдо на разполагаеми наличности в брой на 01.01.2014г - сума по-малка с 3 219,18 лева и започва ревизираният период 2014г., не с 1100 000 лева, а с 1 096 780.82 лева и същата тази сума 3 219,18 лева не я елиминира от крайно декларирано салдо в брой в размер на 790 000 лева. Съдът кредитира ССЧЕ и Допълнителната такава като компетентно изготвена, при използване на специални знания. В първоначалната експертиза вещото лице е отразило, че пресмятането на началното салдо в размер на 1 096 780,82 лева от данъчния орган е направено както следва: 600 000 лева от Б. плюс 39116,60 лева от П. плюс 457664,22 лева от Я. К. и така изброените суми имат сбор 1 096 780,82 лева. В случая, в ревизионния доклад не е наличен анализ или други данни за доходите на лицето преди ревизираният период и защо ревизиращият орган използва за начално салдо на паричен поток в брой сумата от 1 096 780,82 лева. По този начин не са спазени принципите на съпоставимост на налични парични наличности в началото и края на всеки от данъчните периоди, за които са изготвени парични потоци, т.к. в началото на ревизирания период за 2014 г. е редуцирано до сумата 1 096 780,82 лева (3219.18 лева по-малко от декларираното), а крайното салдо вписано в изготвения от данъчния орган паричен поток е 790 000 лева и тази сума не е редуцирана със същата сума. На следващо място, вещото лице е констатирало, че ревизиращият екип проследява движението на паричните наличности по кредитната карта в Р. банк на жалбоподателката като обороти по години, както и че разплащанията с кредитната карта са с ПОС плащане, като не са изследвани сумите, които са платени съответстват ли на сумите, които са включени в перо „Комунални разходи по фактури от доставчици V.“. В тази логична последователност не е елиминирана възможността една и съща сума да е включена два пъти- веднъж като платена сума в перо “Комунални разходи по фактури от доставчици V.“ и втори път като платена сума в перо „плащания ПОС КК Р. банк“.

Видно от ССЧЕ и Допълнителната ССЧЕ, след приспадане на разходите /плащанията/, свързани със сина- Б. П., разходите за екскурзии и разходите за комунални услуги данъчната основа по години е както следва: За данъчен период 2014г.- данъчна основа в размер на 2 627,94 лева; За данъчен период 2015г.- данъчна основа в размер на 288,18 лева; За данъчен период 2017г.- данъчна основа в размер на 203 048,40 лева; За данъчен период 2018г.- данъчна основа в размер на 15 390,06 лева.

Същевременно, видно от ССЧЕ, кредитирана от съда, за 2014 г. и 2015 г. не се установява недостиг, тоест превишение на извършените плащания над разполагаемите средства, поради което настоящият съдебен състав приема жалбата в тази част за основателна. Предвид това, следва да отмени РА в частта на установените задължения по ЗЗДФЛ за данъчен период 2014 г. в размер на

292.47 лева, ведно с лихва в размер на 196.34 лв. и за данъчен период 2015 г. в размер на 261.06 лв., ведно с лихва в размер на 148.68 лв.

На следващо място, настоящата инстанция намира, че следва да бъдат взети предвид така определените данъчни основи с Допълнителната ССЧЕ за данъчни периоди 2017 г. и 2018 г., което води до изменение и на определените с РА данъчни задължения по ЗДДФЛ, след изменението с Решение №402/16.03.2022 г. на директора на Дирекция „ОДОП“, а именно: за 2017 г. вместо главница 20 602.13 лв.- 20 304.84 лева и за 2018 г. вместо главница 1815.80 лв.- 1539.006 лева. Предвид това е основателна и претенцията на жалбоподателя, оспорващ за данъчен период 2017 г. разликата над 20 304.84 лева /установен размер и с експертното заключение/, а именно в размер на 297.30 лева и за данъчен период 2018 г. разликата над 1538.97 лева /в по- малък размер и от установения от вещото лице/, а именно в размер на 254.85 лева. Ето защо, следва РА да бъде отменен в обжалваната част относно установените задължения по ЗДДФЛ за данъчен период 2017 г. в размер на 297.30 лева, ведно с лихва в размер на 109.02 лева и за данъчен период 2018 г. в размер на 254.85 лева, ведно с лихва в размер на 67.61 лева.

С оглед изложеното, съдът намира, че следва РА да бъде отменен в обжалваната част досежно установените задължения по ЗДДФЛ за данъчни периоди 2014г. и 2015 г., 2017 и 2018 г. в общ размер на 1 627.33 лева, от които 1 105.68 лева- главница и 521.65 лева лихви.

На основание чл. 161, ал. 1 ДОПК, с оглед изхода на делото, представеният списък по чл.80 ГПК и ангажираните доказателства, в полза на жалбоподателя следва да се присъдят разноски в общ размер на 1 041 лева.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, съдът

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба на С. Б. К., ЕГН- [ЕГН] Ревизионен акт № Р-22221720005802-091-001/10.12.2021 г., издаден от Г. М. В.- Н.- орган, възложил ревизията и Ц. К. Х.– ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 402/16.03.2022 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, в обжалваната част относно установените задължения по Закона за данъците върху доходите на физическите лица на С. Б. К., за данъчни периоди 2014г., 2015г., 2017г. и 2018 г. в общ размер на 1 627.33 лева, от които 1 105.68 лева- главница и 521.65 лева лихви.

ОСЪЖДА Националната агенция по приходите, да заплати на С. Б. К., ЕГН- [ЕГН], от [населено място] разноски по делото в размер на 1 041 лева.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд в 14- дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ:

