

РЕШЕНИЕ

№ 6053

гр. София, 04.11.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 63 състав,
в публично заседание на 21.10.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Димитрина Петрова

при участието на секретаря Валентина Христова, като разгледа дело номер **10307** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по Жалба Вх. № 27717/02.10.2018г. по описа на АССГ, на Л. П. Д.-И., ЕГН: [ЕГН], лично и в качеството и на [фирма],[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] чрез процесуален представител адв. П. К., срещу Ревизионен акт №Р-22002217004364-091-001/18.04.2018 г., издаден от Е. М. С. – орган, възложил ревизията, и Х. Н. А. – ръководител на ревизията, в частта, в която е изменен с Решение № 1179/09.08.2018г. на Директора на Дирекция „ОДОП“, ЦУ на НАП-С., а именно по отношение на установения с РА резултат по ЗДДФЛ за периода 2013 г. определен в размер на 4 540,24 лв., ведно със съответните лихви, установения резултат за периода 2014 г. в размер на 2 265,98 лв., ведно със съответните лихви, установения резултат за 2015 г. в размер на 1 346,22 лв., ведно със съответните лихви, определени на основание чл. 17 от ЗДДФЛ, за 2013, 2014 и 2015 г., определени по особения ред за облагане по реда на чл.122 от ДОПК.

Жалбоподателят оспорва акта, като незаконосъобразен, необоснован и немотивиран. Намира, че не са били налице предпоставките за провеждане на ревизионното производство по специалния ред и облагане по реда на чл. 122 от ДОПК. Навежда доводи за необоснованост на акта, поради некредитирането на доказателства, които са представени от ревизираното лице относно парични средства, кредитирани от ревизиращите органи като приход в паричния поток, както и необоснованост поради неяснота относно методологията за определяне на превишението в паричния поток за

периода. Иска се от съда да отмени акта. Претендират се съдебно-деловодни разноски.

Отвeтникът – Директорът на дирекция "ОДОП" при ЦУ на НАП – С., чрез процесуалния си представител изцяло оспорва жалбата като неоснователна и иска от съда да я остави без уважение.

Софийска Градска Прокуратура, редовно уведомена не изпраща представител, не представя становище.

Съдът, въз основа на представените по делото доказателства, намира за установено от фактическа страна:

Ревизионното производство е образувано въз основа на Заповед №Р-22002217004364-020-001/05.07.2017 г., връчена на 14.07.2017 г., издадена от Е. М. С., на длъжност началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед №РД-01-1208/03.10.2016 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на Л. П. Д.-И. с [фирма], за определяне на задълженията за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2011 г. до 31.12.2015 г. Ревизията е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК и е възложена в изпълнение на Решение №862/05.06.2017 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което е отменен РА №Р-22221216003058-091-001/14.03.2017 г., издаден на ревизираното лице, в частта на установените задължения за данък върху доходите от граждански договори, свободни професии и др. по ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2011 г. до 31.12.2015 г. с указания за извършване на нова ревизия. С последващи заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22002217004364-020-002/12.10.2017 г. и ЗИЗВР №Р-22002217004364-020-003/13.11.2017 г., издадени от органа, възложил ревизията, е определен срок за приключването ѝ до 14.12.2017 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-2202217004364-092-001/19.02.2018 г. Във връзка с подадена молба от ревизираното лице е издадено Уведомление №Р-22002217004364-РУС-001/09.03.2018 г., с което срокът за подаване на писмено възражение по РД е продължен до 05.04.2018 г. В определения срок такова не е подадено.

Ревизията приключва с РА №Р-22002217004364-091-001/18.04.2018 г., издаден от Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Х. Н. А., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

С РА са установени задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2011 г., 2013 г., 2014 г. и 2015 г. общо в размер на 13 401,83 лв. и лихви в размер на 5 424,79 лв., като в настоящото съдебно производство се оспорват установените размери за данъчен период 2013, 2014 и 2015, след постановяване на Решение № 1179/09.08.2018г. на Директора на Дирекция „ОДОП“, ЦУ на НАП-С., а именно по отношение на установения с РА резултат по ЗДДФЛ за периода 2013 г. определен в размер на 4 540,24 лв., ведно със съответните лихви, установения резултат за периода 2014 г. в размер на 2 265,98 лв., ведно със съответните лихви, установения резултат за 2015 г. в размер на 1 346,22 лв., ведно със съответните лихви, определени на основание чл. 17 от ЗДДФЛ, за 2013, 2014 и 2015 г., определени по особения ред за облагане по реда на чл.122 от ДОПК. Допълнително установените задължения произтичат от констатирано несъответствие между стойността на имуществото на ревизираното лице и направените от него разходи и декларираните/получени доходи за 2013 г., 2014 г. и 2015 г., което е дало основание

данъчната администрация да определи основа за облагане, която да бъде определена по реда на чл. 122 – 124 от ДОПК. За 2012 г. не е установен недостиг на парични средства и не са констатирани получени облагаеми доходи, които да формират данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ, поради което не е установено задължение за данък. Това е установено и от допълнителната ССЧЕ в съдебното производство. Извършените в хода на ревизията процесуални действия са описани подробно в РД. На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на Л. Д.-И. е връчено ИПДПОЗЛ №Р-22002217004364-040-001/18.08.2017 г., с което са изискани декларация и доказателства за наличните парични средства в брой към началото и края на всеки от ревизираните периоди, както и всички документи, справки и обяснения, касаещи получени доходи, извършени разходи и имуществено състояние през ревизираните периоди, които не са представени при предходната ревизия. В отговор е представена молба с вх. №Д. 1108/11.09.2017 г., с която ревизираното лице иска да бъдат присъединени представените доказателства от първата ревизия, приключила с РА №Р-22221216003058-091-001/14.03.2017 г. При настоящата ревизия от ревизираното лице не са представени други доказателства. На Л. Д.-И., е връчено Уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК №Р-22002217004364-113-001/12.10.2017 г., заедно с второ ИПДПОЗЛ, с което са изискани декларации по чл. 124, ал. 3 от ДОПК. С Уведомлението по чл. 124, ал. 1 ревизираното лице е уведомено, че във връзка с установени обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК, а именно – наличие на данни за укрити приходи или доходи и декларираните и/или получени доходи или приходи не съответстват на имущественото състояние и данъчната основа ще бъде определена съгласно чл. 122, ал. 2 от ДОПК. От ревизираното лице не е представено становище, исканите декларации или други доказателства. На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на следните лица: П. Г. Д., ЕГН [ЕГН] – баща на Л. Д.-И.; Р. В. Д., ЕГН [ЕГН]; П. Г. И., ЕГН [ЕГН] – съпруг на ревизираното лице. За резултатите от проверките са съставени ПИНП, описани в РД. С Протокол №Р-22002217004364-П73-001/06.11.2017 г. към настоящата ревизия са приобщени РА №Р-22221216003058-091-001/14.03.2017 г., ведно със събраните доказателства от приключилата предходна ревизия на Л. Д.-И. с [фирма] за установяване на задълженията за същите периоди за авансов и годишен данък на ЕТ и данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ, по ЗДДС за периодите от 01.08.2011 г. до 31.12.2015 г., за осигурителни вноски за ДОО за самоосигуряващи се лица, здравни вноски и вноски за УПФ за периодите от 01.01.2011 г. до 31.12.2014 г. С Протокол №0690025/28.12.2017 г. са приобщени РА №Р-22221216003057-091-001/14.03.2017 г. и РД към същия, както и РА №Р22002217004271-091-001/15.12.2017 г., издадени във връзка с приключена ревизия по реда на ЗДДФЛ за периода от 01.01.2011 г. до 31.12.2015 г. на П. Г. И. с [фирма] /съпруг на ревизираното лице/. За целите на ревизията са извършени служебни проверки в информационните масиви на НАП, Агенцията по вписванията, общински администрации и др.

При първата ревизия е установено, че физическото лице Л. П. Д.- И. упражнява дейност като [фирма] и е едноличен собственик на капитала и управител на [фирма]. За периодите в обхвата на ревизията лицето не е декларирало получени доходи от [фирма]. Дейността на едноличния търговец е търговия на дребно с бижута и сувенири и се осъществява чрез 7 търговски обекта, находящи се в [населено място], [населено място], [населено място]. Л. Д.-И. е омъжена с едно дете. В хода на

ревизионното производство е установено, че:

За 2012 г. ревизираното лице е декларирало данъчна загуба от 5 717,39 лв., облагаем доход в размер на 0,00 лв. и задължение за данък в размер на 0,00 лв.

За 2013 г. е деклариран доход единствено като едноличен търговец, съответно данъчна печалба в размер на 9 142,32 лв., облагаем доход в същия размер, задължителни осигурителни вноски от 2 358,73 лв., годишна данъчна основа по чл. 28, ал. 1 от ЗДДФЛ в размер на 6 783,59 лв. и данък върху доходите в размер на 1 017,54 лв.

За 2014 г. ревизираното лице е декларирало единствено доходи от дейност като едноличен търговец, съответно данъчна печалба от 5 790,38 лв., облагаем доход в същия размер, задължителни осигурителни вноски в размер на 1 493,92 лв., годишна данъчна основа от 4 296,46 лв., данък върху доходите в размер на 644,47 лв.

За 2015 г. са декларирани доходи от дейност като едноличен търговец, данъчна загуба от 39 998,00 лв., облагаем доход – 0,00 лв., задължителни осигурителни вноски – 1 702,80 лв., годишна данъчна основа – 0,00 лв., данък върху доходите на физическите лица като едноличен търговец – 0,00 лв.

В декларацията по чл. 50 от ЗДДФЛ за 2015 г. ревизираното лице е декларирало непогасени остатъци от получени заеми към 31.12.2015 г. в общ размер от 68 000,00 лв., в т.ч. от П. Г. Д. с ЕГН [ЕГН] за получен през 2015 г. заем в размер на 30 000,00 лв.; Г. П. Д. с ЕГН [ЕГН] за получен през 2015 г. заем в размер на 20 000,00 лв. и П. Г. И., ЕГН [ЕГН] за получен през 2015 г. заем в размер на 18 000,00 лв.

Ревизираното лице има подадена декларация за извършване на дейност с личен труд и за осигуряване като самоосигуряващо се лице за всички осигурителни рискове в качеството си на [фирма].

Констатирано е, че не са установени данни за сключени трудови договори от лицето. От [фирма], ЕИК[ЕИК], е подадена декларация по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени на Л. Д.-И. доходи от продажба или замяна на недвижимо имущество през 2015 г. в размер на 10 259,46 лв., върху който не е удържан данък.

При ревизията е установен размерът на декларирания от лицето месечен и годишен осигурителен доход, който е посочен в констативната част на РД.

От справка в базата данни на НАП, в хода на ревизията, са констатирани декларирани продажби от регистрирани по ЗДДС лица към физическото лице Л. Д.-И., които са описани в РД и представляват фактурирани хотелски, нотариални и други услуги. От справка в Имотния регистър е констатирано, че към началото на ревизираните периоди Л. Д.-И. и нейният съпруг са собственици на недвижими имоти – две жилищни сгради с парцел в [населено място], жилищна сграда в [населено място], общ. П., незастроен парцел с площ 900 кв.м. в [населено място] дол, общ. П., нива с площ 4 305 дка в [населено място] баня, м. "Я.", които са придобити в периода от 2005 г. до 2007 г.

Установено е, че през 2011 г. Л. Д. е извършила продажба на недвижим наследствен имот – апартамент в [населено място], като е получила сумата от 10 350,00 евро с левова равностойност от 20 242,84 лв. От продажба през 2015 г. на наследствен поземлен имот, находящ се в [населено място], обл. С., ревизираното лице е получило сумата от 10 259,00 лв. През 2015 г. ревизираното лице, заедно с Г. П. Д. и В. Х. К.-А., са извършили продажба на поземлен имот в [населено място], общ. К. на [фирма]. Не са констатирани притежавани превозни средства от ревизираното лице.

Органите по приходите са обсъдили и анализирали представените от ревизираното

лице документи и обяснения при първата ревизия относно източниците на доходи, притежаваните дружествени дялове от капитала на [фирма], притежавани недвижими имоти, обичайни разходи за издръжка и живот, пътувания в чужбина, извършени финансираня на предприятието на едноличния търговец и възстановяване на суми по тях, получени средства през 2011 г. и 2015 г. от [фирма].

Към настоящата ревизия са присъединени доказателства за движението по притежаваните от ревизираното лице банкови сметки в [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], които са анализирани с останалите събрани доказателства.

Относно получени през ревизираните периоди парични заеми от Л. Д.-И. са направени следните констатации:

Органите по приходите са съобразили констатациите и изводите от присъединените към настоящата ревизия РА №Р-22221216003057-091-001/14.03.2017 г. и РА №Р-22002217004271-091-001/15.12.2017 г., издадени при ревизиите на П. Г. И. с [фирма] за установяване на същите видове задължения и периоди.

По данни от годишните данъчни декларации по реда на чл. 50 от ЗДДФЛ Л. Д.-И. не е декларираща през ревизирания период от 2011 г. до 2015 г. непогасени остатъци по предоставени парични заеми в полза на [фирма]. С декларацията за 2015 г. Л. Д.-И. е декларираща непогасени остатъци към 31.12.2015 год. по получен паричен заеми от П. Г. И. в размер на 18 000,00 лв., даден през същата година. Същевременно, П. Г. И. е деклариращ през 2015 г. непогасени остатъци към 31.12.2015 г. по предоставен паричен заеми на [фирма] в размер на 18 000,00 лв., предоставен през 2015 г.

Относно получени заеми от Г. Д. – сестра на ревизираното лице е констатирано, че са представени доказателства и от двете страни, които удостоверяват произхода на средствата и тяхното предоставяне в заем на ревизираното лице. Съгласно представените обяснения и разписки Г. Д. е предоставила през 2011 г. заем на Л. Д.-И. в размер на 20 000,00 лв. и през 2015 г. в размер на 20 000,00 лв. Средствата са от продажба на наследствени имоти, което е потвърдено от справка в Имотния регистър. Заемите са деклариращи както от ревизираното лице, така и от Г. Д..

Въз основа на събраните доказателства ревизиращите органи са извършили съпоставка на наличните, получените и изразходваните парични средства на Л. Д.-И. през ревизираните периоди, при която е установено превишение на разходите над постъпленията, т.е. недостиг на парични средства за покриване на извършените разходи. Прието е, че са налице обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК, във връзка с което на ревизираното лице е връчено уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК. Л. Д.-И. не е представила становище, декларации по чл. 124, ал. 3 от ДОПК или други доказателства.

Органите по приходите са извършили анализ на относимите обстоятелства по чл. 122, ал. 2, т. 1 – 16 от ДОПК.

Направена е съпоставка между притежаваните имущества и извършените разходи с получените доходи от лицето по години, при която са взети предвид данни относно: -налични парични средства в брой към 1 януари на всяка от посочените години – за 2011 г. – в размер на 4 800,00 лв., за 2012 г. – в размер на 0,00 лв., за 2013 г. – в размер на 64 766,33 лв., представляващи разполагаеми средства в брой към 31.12.2012 г., за 2014 г. – в размер на 0,00 лв., за 2015 г. – в размер на 0,00 лв. -налични парични средства и движение по банкови сметки /начално и крайно салдо в годишен аспект съгласно банковите извлечения/. - доходи от прехвърляне на имущество – за 2011 г. – 20 242,84 лв. от продажба на апартамент в [населено

място],[жк]; за 2012 г. – 0,00 лв.; за 2013 г. – 0,00 лв.; за 2014 г. – 0,00 лв.; за 2015 г. – 10 259,46 лв. от продажба на наследствени ниви на [фирма]. -получени суми по вземания от трети лица – заеми, лизинг и др. - за 2011 г. -0,00 лв.; за 2012 г. – 69 581,90 лв., представляващи възстановени средства от [фирма], предоставени през 2011 г. като временна финансова помощ; за 2013 г. – 0,00 лв.; за 2014 г. – 0,00 лв.; за 2015 г. – 0,00 лв.; -получени парични заеми – за 2011 г. – 81 557,68 лв., в т.ч. 20 000,00 лв. заем от Г. Д. и 61 557,68 лв. по предоставен банков кредит и международна кредитна карта от [фирма]; за 2012 г. – 24 741,03 лв. от банков кредит; за 2013 г. – 26 689,67 лв. по банков кредит; за 2014 г. – 25 396,47 лв. по банков кредит; за 2015 г. – 53 017,08 лв., в т.ч. 30 000,00 лв. от бащата П. Д., 20 000,00 лв. от сестрата Г. Д., 3 017,08 лв. банков кредит /международна кредитна карта/. -разходи за издръжка и живот – за 2011 г. – 3 600,00 лв.; за 2012 г. – 3 600,00 лв.; за 2013 г. – 3 600,00 лв.; за 2014 г. – 3 600,00 лв.; за 2015 г. – 3 600,00 лв. -платени суми по задължения към трети лица – за 2011 г. – 68 206,70 лв., представляващи върнати средства по международна кредитна карта; за 2012 г. - 21 677,52 лв. върнати средства по международна кредитна карта; за 2013 г. - 22 145,28 лв. върнати средства по международна кредитна карта; за 2014 г. - 42 474,52 лв., в т.ч. 10 000,00 лв. частично върнат заем на Г. Д., предоставен през 2011 г. и 32 474,52 лв. възстановени суми по международна кредитна карта; за 2015 г. – 3 186,67 лв. възстановени суми по международна кредитна карта. -разходи за закупуване на ценни книжа и дялове – за 2011 г. 0,00 лв.; за 2012 г. – 0,00 лв.; за 2013 г. – 0,00 лв.; за 2014 г. – 500,00 лв. внесен капитал в [фирма]; за 2015 г. – 0,00 лв.

-предоставени парични средства и заеми на трети лица – за 2011 г. – 69 581,90 лв. временна финансова помощ на [фирма]; за 2012 г. – 0,00 лв.; за 2013 г. – 109 510,58 лв., които представляват внесени суми по сметка 107 Сметка на собственика на [фирма]; за 2014 г. – 0,00 лв.; за 2015 г. – 78 259,46 лв., в т.ч. 68 000,00 лв. временна финансова помощ на [фирма] и 10 259,46 лв. предоставени на П. Г. И.; -разходи за пътувания в чужбина – за 2011 г. – 113,19 лв.; за 2012 г. – 97,79 лв.; за 2013 г. - 195,58 лв.; за 2014 г. – 0,00 лв.; за 2015 г. – 0,00 лв. -разходи за заплатени данъци, осигуровки, такси, публични задължения – за 2011 г. – 96,00 лв., за 2012 г. – 0,00 лв.; за 2013 г. – 0,00 лв.; за 2014 г. – 1 160,92 лв. за данък по ЗДДФЛ и нотариални такси; за 2015 г. -214,80 лв. за нотариални такси. -други разходи за 2011 г. – 1 130,47 лв. за извършени плащания с кредитна карта към търговци, банкови лихви и такси по кредитната карта; за 2012 г. – 4 181,29 лв. плащания и банкови лихви и такси по международна кредитна карта; за 2013 г. – 6 732,60 лв. за извършени плащания, начислени лихви и банкови такси по международна кредитна карта; за 2014 г. – 1 917,83 лв. за извършени плащания, такси и лихви по международна кредитна карта; за 2015 г. – 827,43 лв. за извършени плащания с международна кредитна карта.

При анализа и съпоставката е установено превишение на направените от Л. Д.-И. разходи над получените приходи за процесните 2013 г., 2014 г. и 2015 г. На основание чл. 122 от ДОПК е определена данъчната основа за облагане на доходите по чл. 17 от ЗДДФЛ в размер на установеното превишение, а именно: за 2011 г. – в размер на 36 127,74 лв., за 2013 г. – в размер на 50 727,74 лв., за 2014 г. – в размер на 24 256,80 лв. и за 2015 г. – в размер на 22 906,05 лв. При ревизията не е установено формираният недостиг на парични средства да е в резултат на приходи, получени от дейността на Л. Д.-И. като [фирма] или от приходи, които са необлагаеми по смисъла на чл. 13 от ЗДДФЛ, както и от приходи, които са освободени от облагане по смисъла на закон.

След проведеното административно оспорване, с Решение № 1179/09.08.2018г. на Директора на Дирекция „ОДОП“, ЦУ на НАП-С., е отменен РА в частта за 2011 г. и е

изменен, по отношение на установения с РА резултат по ЗДДФЛ за периода 2013 г. определен в размер на 4 540,24 лв., ведно със съответните лихви, установения резултат за периода 2014 г. в размер на 2 265,98 лв., ведно със съответните лихви, установения резултат за 2015 г. в размер на 1 346,22 лв., ведно със съответните лихви, определени на основание чл. 17 от ЗДДФЛ, за 2013, 2014 и 2015 г., определени по особения ред за облагане по реда на чл.122 от ДОПК.

Върху определената по реда на чл. 122 от ДОПК данъчна основа е установено задължение за данък по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ за 2013, 2014 и 2015 г.

Въз основа на установените в ревизионното и съдебното производство факти, съдът приема, че в случая, е извършена ревизия и данъчно облагане, при особения ред по ДОПК. Разпоредбата на чл. 122, ал. 1, т. 1 – 8 от ДОПК предвижда хипотезите, при които е обосновано облагане по особен ред. В конкретния случай, за да преминат към извършване на ревизия по особения ред, органите по приходите са приели, че за ревизирания период по отношение на жалбоподателя е констатирано превишаване на разходите над доходите, респективно са приели разликата за доход с недоказан произход. Определянето на данъчната основа за облагане с данъци, както и размера на последните, са нормативно установени и следва да се прилагат точно. За целта основанията по чл. 122, ал. 1 ДОПК следва да са категорично установени и тежестта за това е на органите по приходите, тъй като извършването на облагане по особения ред не може да почива на предположения, а на конкретни факти, обосноваващи някоя от хипотезите на чл. 122, ал. 1 от ДОПК. Освен това, при определяне на данъчната основа по реда на чл. 122 от ДОПК, задължително се извършва анализ по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК с цел постигане на максимална обективност при формиране на данъчната основа. Разпоредбата на чл. 122, ал. 2 от ДОПК е императивна и задължава органите по приходите да извършат обстоен анализ и съпоставка така, както е разписано в закона. С това се цели максимално доближаване до действителната данъчна основа на лицето, ако тя би могла да се определи по реда на материалния данъчен закон.

С цел обективност при определяне на задълженията органите по приходите са предприели описаните в РД действия, като на лицето е предоставена възможност - чрез връчване на искания по реда на чл. 37, ал. 2 и ал. 3 от ДОПК и на уведомление по чл. 124 от ДОПК да представи документи, доказващи размера и произхода на средствата, с които е извършило установените от органите по приходите разходи и получените приходи. Съдът намира за обосновани и правилни изводите на административния орган, Директор на директора „ОДОП“, за изменение на данъчните основни с аргументите, посочени в решението му, по отношение на кредитирането на доказателствата събрани в хода на ревизионното производство. Оспорените суми, отразени като платени по задължения към трети лица, са формирани въз основа на данните от банково извлечение от сметка на Л. Д.-И. в [фирма] за ревизираните периоди. Същите отразяват реалното движение на средствата по банковата сметка, с която жалбоподателят е разполагал. Не са налице други доказателства, които да водят до извод, че със средствата по личната банкова сметка на жалбоподателя се е разпореждало друго лице. Отразените в справките суми по данни от програма VAT са въз основа на декларирани продажби от регистрирани по ЗДДС лица по издадени фактури на името на Л. Д.-И., което предполага и заплащане на същите от получателя на услугите. Спорните суми са по фактури за нотариални и хотелски услуги.

В случая следва да се има предвид, че в изготвената съпоставка са включени суми за платени данъци и такси и издадени фактури от доставчици /ПП VAT 14/, които следва да се приемат като включени в декларираните от ревизираното лице разходи за издръжка и живот в размер на 3 600,00 лв. за всяка година в обхвата на ревизията. В

таблиците за съпоставка за съответните години органите по приходите са включили декларираните разходи за издръжка и живот и повторно в разходната част са отразили разходи за извършени покупки по данни от ПП VAT 14 и за платени данъци, такси и др. При това положение е налице дублиране на разходите, доколкото общите разходи за издръжка представляват съвкупност от разходи - за храна, комунални услуги, облекло, здравеопазване, платени данъци и прочие.

От друга страна, въз основа на данни от извлечение от сметка на ревизираното лице в "**Общинска банка**" АД, IBAN BG76 SOMB 9130 1411 9888 01, в приходната част на таблиците за съпоставка са включени суми, посочени в извлечението като усвояване на кредит, а в разходната част са посочени суми от извлечението, посочени като издължаване на кредит, олихвяване и такси по кредит и плащане с кредитна карта. От ревизираното лице е представен Договор № 2719549/25.06.2008 г. за издаване и ползване на международна кредитна карта "М.". Кредитната карта е издадена по посочената разплащателна сметка. От движението по същата сметка е видно, че на едни и същи дати са отразени операции по усвояване на кредит със суми в съответния размер, които са послужили единствено за издължаване на кредит и погасяване на начислените такси, лихви и други към същите дати, т.е. осчетоводените транзакции представляват трансформиране на суми между сметки. Отражени са операции на каса по продажба на евро срещу закупуване на лева от Л. Д.-И., което следва да се третира като вноска в евро по същата сметка. Отражени са транзакции за извършени плащания с кредитна карта, както и вноски на каса, направени от ревизираното лице. Предвид изложеното и съобразно данните от извлечението по банкова сметка IBAN BG76 SOMB 9130 1411 9888 01 в "**Общинска банка**" АД, правилно е преценено от административния орган, че справка за съпоставка за 2013 г. следва да включва разполагаеми средства в началото на периода общо в размер на 64 766,63 лв., в приходната част – 5 055,00 лв. за извършени плащания с кредитна карта, а в разходната част – 115 224,10 лв., в т.ч. 3 600,00 лв. разходи за издръжка и живот, 1 917,71 лв. за вноски по същата банкова сметка, 110 510,58 лв., внесени в касата на [фирма], 195,58 лв. разходи за екскурзии. При тези данни за 2013 г. се получава недостиг на парични средства за покриване на разходите от 45 402,40 лв.

В хода на съдебното производство, с оглед доказателствената тежест, която носи жалбоподателя, не се събраха и представиха доказателства, които да оборват по безспорен и категоричен начин изводите на ревизиращите органи и на административния орган в административното производство, които да обосновават отмяна или изменение на РА, различно от установеното и постановено в административното производство.

Както в хода на ревизионното производство, така и в производството по оспорване на РА по административен ред, жалбоподателят не е ангажирал доказателства, с които да обори констатациите на органите по приходите относно установения недостиг на парични средства за 2013 г., 2014 г. и 2015 г. С извършване на процесуалните действия от страна на органите по приходите същите са изпълнили служебното си задължение за изясняване на фактическата обстановка и осигуряване на правото на защита на ревизираното дружество, както и с обективен анализ на събраните доказателства. В хода на ревизията на жалбоподателя е връчено уведомление по чл. 124, ал. 1, с което е уведомен за установените обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК. В отговор на уведомлението не са представени становище и доказателства. Извършен е анализ на относимите обстоятелства по чл. 122, ал. 2, т. 1-16 от ДОПК.

Настоящата инстанция намира, че правилно е определено изменението на данъчната основа, формирана по реда на чл. 122 – 124 от ДОПК, следва да бъде: за

2013 г. – в размер на 45 402,40 лв., за 2014 г. – в размер на 22 659,90 лв., за 2015 г. – в размер на 13 462,20 лв. Съответно задълженията за данък по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ за 2013 г. следва да бъдат установени в размер на 4 540,24 лв., за 2014 г. - в размер на 2 265,98 лв., за 2015 г. – в размер на 1 346,22 лв., ведно със съответните лихви. Установените в хода на съдебното производство превишения, по ССЧЕ, освен за 2013 г., са над установения размер в административното производство, поради което и не могат да бъдат изменяни в ущърб на ревизираното лице.

За целите на данъчното облагане е извършено хронологично проследяване движението на паричните средства на ревизираното лице /паричен поток/ за процесния период, подробно описан в ревизионния доклад и ревизионния акт, като са отразени паричните средства в началото на периода, които са установени като доказани от ревизиращите органи, потсъпленията, разходите и паричните средства в края на съответния период.

Пред настоящата инстанция е прието основно и допълнително заключение на ВЛ Е. А. по допуснатата ССЧЕ. Заключение на ВЛ кореспондира с установяванията на органите по приходите, доколкото установява действително несъответствие между приходите и разходите в паричните потоци за 2013, 2014 и 2015 г., което е релевантно за спора в настоящото производство, но изчислява различен размер на недостига, въз основа на което изчислява и различна данъчна основа при определянето на дължимия данък по реда на чл.122 от ДОПК. Настоящият съдебен състав кредитира изцяло основното заключение по ССЧЕ, в частта относно факта на установяване на превишение в паричните потоци за процесните периоди, но не кредитира размерите на тези превишения, като по отношение на 2014 и 2015г. е налице превишение спрямо установеното от приходната администрация, което не обосновава увеличение на данъчната основа и данъка, съобразно правилото, да не се утежнява положението на ревизираното лице, но по отношение на 2013г., където е налице намаление на данъчната основа, съдът не кредитира същото, доколкото в заключението са посочени определени „условия“, за изготвянето му от самото ВЛ, които, обаче не са допустими, поради това, че не се основават на методологията на изготвянето на паричен поток, установена от Национален счетоводен стандарт № 7 /НСС 7/, която е приложима и е следвана от ревизиращите органи и в конкретния случай, независимо от това, че се отнася за паричен поток на ФЛ, в частност ЕТ. ВЛ изготвя паричните потоци, въз основа на данните по делото и допълнително приложени справки от ревизираното лице, които обаче са частни документи, които не могат да бъдат кредитирани като доказателства. Независимо от това, че в мотивите на Решение № 1179/09.08.2018г. на Директора на Дирекция „ОДОП“, ЦУ на НАП-С., са изложени съображения и са кредитирани договори за заем, които обосновават липсата на превишение по отношение на данъчния резултат за 2011 г., за процесния период 2013г., това автоматично не следва добавяне на допълнителна налична парична сума в паричния поток за 2013г., както е извършено за 2012г., в допълнителното заключение по ССЧЕ, без действително изготвяне на надлежен паричен поток. Настоящият съдебен състав намира, че доколкото оспорването в производството, не се отнася до липсата на кредитиране на документи, свързани с паричните потоци за 2013, 2014 и 2015г., а касае предходните данъчни периоди, извън предмета на спора, то и измененията, по отношение на 2011г., не следва да се отразяват в паричния поток за 2013г., като се кредитира в съдебното производство действително установената по безспорен начин сума в началото на периода от 64766.33лв., удостоверена и при основната ССЧЕ. От изготвения паричен поток вещото лице установява, че: -За 2013 г. Л. Д. има превишение на разходите спрямо реализираните приходи с 42 549,99 лева. Сумата в размер на 42 549,99 лева представляват доходи от други източници по смисъла на чл. 10, ал. 1, т. 6 от ЗДДФЛ,

не попадат в облагаемите доходи по чл. 13 от ЗДДФЛ и на основание чл. 12, ал. 1 от ЗДДФЛ се класифицират като облагаеми. Дължимия данък по ЗДДФЛ за 2013 г. е в размер на 4 255 лева; -За 2014 г. Л. Д. има превишение на разходите спрямо реализираните приходи с 30 597 лева. Сумата в размер на 30 597 лева представляват доходи от други източници по смисъла на чл. 10, ал. 1, т. 6 от ЗДДФЛ, не попадат в облагаемите доходи по чл. 13 от ЗДДФЛ и на основание чл. 12, ал. 1 от ЗДДФЛ се класифицират като облагаеми. Дължимия данък по ЗДДФЛ за 2014 г. е в размер на 3 059,70 лева; -За 2015 г. Л. Д. има превишение на разходите спрямо реализираните приходи с 3 522,64 лева. Сумата в размер на 3 522,64 лева представляват доходи от други източници по смисъла на чл. 10, ал. 1, т. 6 от ЗДДФЛ, не попадат в облагаемите доходи по чл. 13 от ЗДДФЛ и на основание чл. 12, ал. 1 от ЗДДФЛ се класифицират като облагаеми. Дължимия данък по ЗДДФЛ за 2015 г. е в размер на 352,26 лева.

В настоящото производство са представени и приети писмени доказателства и електронни доказателства /диск/, удостоверяващи наличието на електронен подпис на лицата издали Заповедта за възлагане на ревизията, Заповедите за изменение на ревизията, Ревизионния Доклад и Ревизионния акт, въз основа на които и при липсата на оспорване от страна на жалбоподателя, съдът прави извод, че ревизионното производство не страда от процесуални нарушения, на това основание.

При така установеното от фактическа страна, съдът въз основа на събраните по делото доказателства и въз основа на приложимия закон, прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена от легитимирано лице, срещу подлежащ на обжалване акт, в предвидения от закона срок, поради което е допустима.

По законосъобразността на оспорения Ревизионен акт №Р-22002217004364-091-001/18.04.2018 г., издаден от Е. М. С. – орган, възложил ревизията, и Х. Н. А. – ръководител на ревизията, в частта, в която е изменен с Решение № 1179/09.08.2018г. на Директора на Дирекция „ОДОП“, ЦУ на НАП-С., **съдът намира следното:**

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и 113 от ДОПК. Изготвен е в предвидената в чл. 120 от ДОПК форма и съдържа необходимите реквизити, поради което и съдът намира обжалвания акт за валиден акт, издаден от компетентен орган. Мотивиран е подробно, като неразделна част от него е и ревизионният доклад, ведно с приложенията към него, където са подробно изложени фактическите констатации и съображения на ревизиращия екип.

На основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, съдът разглежда спора по същество и когато приеме, че актът е незаконосъобразен на основанията, на което е издаден. В този смисъл следва да се тълкува и разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК по отношение на задълженото лице, което се явява заинтересувано да докаже благоприятни за него факти /в този смисъл: решение № 12089/11.11.2008г по адм. дело № 7052/2008г на ВАС, решение № 15435/23.11.2011г. по адм.дело №2420/2011 на ВАС, решение по дело С-414/10г на С. от 29.03.2012г. и решение от 03.05.2012г. по дело С-520/10г на С./ Съгласно чл.124 ал.2 от ДОПК в производството по обжалването на ревизионния акт при извършена ревизия по реда на чл.122 ДОПК, 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. Така установената презумпция за вярност на фактическите констатации е оборима и доказателствената тежест за това носи жалбоподателят. Следователно в производството по съдебно обжалване на РА издаден по реда на чл. 122 ДОПК, в тежест на органите по приходите е да установят основанията за извършване на

ревизия при особени случаи, както и спазването на императивния процесуален ред за това, а в тежест на жалбоподателя е да установи при условията на пълно и насрещно доказване твърдяните от него факти и обстоятелства, с които се опровергават фактическите констатации в акта. За да се приложи обаче презумпцията по 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 ревизирия субект.

Основанията за извършване на ревизия по особения ред са изрично изброени от закона в разпоредбата на чл. 122, ал. 1, т. 1 – 8 от ДОПК.

В конкретния случай, за да преминат към извършване на ревизия по особения ред, органите по приходите са приели, че за ревизирия период, по отношение на лицето са налице: *обстоятелства по чл. чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК*, във връзка с което на ревизираното лице е връчено уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК. Л. Д.-И. не е представила становище, декларации по чл. 124, ал. 3 от ДОПК или други доказателства. От констатациите на ревизиращите органи в хода на ревизионното производство и от заключението на ВЛ по ССЧЕ, в съдебното производство, по безспорен и категоричен начин се установява, че и за трите процесни години 2013, 2014 и 2015 г. е налице превишение на разходите по паричния поток по отношение на ревизираното лице, спрямо удостоверените съобразно закона приходи, което обосновава и извода за наличието на обстоятелства по чл. 122, ал.1, т. 2 и т.7 от ДОПК, а именно: „налице са данни за укрити приходи или доходи“, доколкото реализирането на реално установено разходи, дори и в конкретния случай в минимален размер, посочен от ревизираното лице, без да е извършен анализ и оценка съгласно данните от НСИ, обосновава извода за наличие на други приходи или доходи, които са останали извън обхвата на данъчното облагане за периода и в този смисъл съответстват на понятието укрити. Същевременно тези констатации съответстват и на фактическия състав на т. 7. , а именно, че в процесния случай декларираните и/или получените приходи, доходи, на ревизираното лице не съответстват на имущественото и финансовото му състояние за ревизирия период, т.е. не съответстват на реализираните и надлежно удостоверени приходи от лицето, които са били и обект на данъчно облагане за периода.

Определянето на данъчната основа за облагане с данъци, както и размера на последните са нормативно установени и следва да се прилагат точно. Единствено при наличие на обстоятелства по чл. 122, ал.1 от ДОПК и при спазване на правилата на чл. 122, ал.2 и ал.4 от ДОПК, законът дава възможност на органите по приходите да приложат установения от съответния закон размер на данъка към определена от тях основа. За целта, основанията по чл. 122, ал.1 ДОПК следва да са безспорно установени и тежестта за това е на органите по приходите, тъй като извършването на облагане по особения ред не може да почива на предположения, а на конкретни факти обосноваващи някоя от хипотезите на чл. 122, ал.1 от ДОПК. В настоящият казус, от представените по делото доказателства, приети в административното и съдебното производство, съдът намира, за безспорно установен факта, че е налице превишение на разходите над приходите по отношение на ревизираното лице, като този недостиг, представлява по своя характер укрит доход, който е останал извън обхвата на данъчното облагане. От друга страна съдът намира, че в хипотезата на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК, изводът за наличието на данни за укрити приходи или доходи, може да бъде обоснован и от превишението на разходите над наличните парични средства в брой и по банкови сметки, за съответния период, като законът изисква наличието на данни, а не безспорно установено по съдебен ред доказване на укрити данъци. В процеса на ревизирия, са налице данни, относно различия и

несъответствия между приходната и разходната част на паричния поток за 2013, 2014 и 2015г г., по отношение на ревизираното лице, поради което и преминаването към облагане по специалния ред следва да се приеме за обосновано и доказано, като възражението на жалбоподателя за липсата на основанията по чл. 122, ал. 1, от ДОПК, се явява неоснователно. Налице са законоустановените предпоставки за извършване на данъчно облагане по специалния ред на чл. 122 от ДОПК. Сумите на недостиг, удостоверени в паричните потоци за ревизираните периоди, попадат в облагаемите доходи по чл. 13 от ЗДДФЛ и на основание чл. 12, ал. 1 от ЗДДФЛ се класифицират като облагаеми, поради което и на основание чл. 17 от ЗДДФЛ, правилно е определен данъка от приходната администрация.

В този случай, жалбоподателят, носи доказателствена тежест да обори презумпцията за вярност, на констатираните от ревизираните органи факти.

Неоснователно е възражението на жалбоподателя, че е неясна методологията на формирането на паричния поток, както и по какъв начин е формирана данъчната основа. Методологията на изготвянето на паричен поток е установена от Национален счетоводен стандарт № 7 /НСС 7/, която е приложима и е следвана от ревизиращите органи и в конкретния случай, независимо от това, че се отнася за паричен поток на ФЛ, в частност ЕТ.

По същество нито при изготвянето на ревизионния доклад, нито при административното и съдебно оспорване на ревизионния акт бяха оборени неговите констатации съгласно изискването на чл.124 ал.2 от ДОПК.

Установиха се предпоставките на чл.122 ал.1 т.2 от ДОПК, поради което и са налице основания за определяне на данъка и съответните лихви по реда на чл.122 от ДОПК. Въз основа на установените факти и приложимия закон, жалбата срещу оспорения ревизионен акт се явява неоснователна и същата следва да се отхвърли. При този изход от делото и направено искане за присъждане на съдебно-деловодни разноси ответната страна има право на юрисконсултско възнаграждение за процесуално представителство, което съдът, с оглед материалния интерес по делото определя в размер на 850 лева, които следва да бъдат заплатени от жалбоподателя.

Мотивиран от изложеното и на основание чл. 160 от ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ оспорването по Жалба на Л. П. Д.-И., ЕГН: [ЕГН], лично и в качеството и на [фирма],[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] срещу Ревизионен акт №Р-22002217004364-091-001/18.04.2018 г., издаден от Е. М. С. – орган, възложил ревизията, и Х. Н. А. – ръководител на ревизията, в частта, в която е изменен с Решение № 1179/09.08.2018г. на Директора на Дирекция „ОДОП“, ЦУ на НАП-С., а именно по отношение на установения с РА резултат по ЗДДФЛ за периода 2013 г. определен в размер на 4 540,24 лв., ведно със съответните лихви, установения резултат за периода 2014 г. в размер на 2 265,98 лв., ведно със съответните лихви, установения резултат за 2015 г. в размер на 1 346,22 лв., ведно със съответните лихви, определени на основание чл. 17 от ЗДДФЛ, за 2013, 2014 и 2015 г., определени по особения ред за облагане по реда на чл.122 от ДОПК, като неоснователно.

ОСЪЖДА Л. П. Д.-И., ЕГН: [ЕГН], лично и в качеството и на [фирма],[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] **да заплати** на Дирекция ОДОП-С. –ЦУ на НАП сумата от 850 лв. /осемстотин и петдесет/ лева, представляваща сторените в производството съдебно-деловодни разноси.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния

административен съд в 14 - дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: