

# РЕШЕНИЕ

№ 139

гр. София, 08.01.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав,**  
в публично заседание на 08.10.2019 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Радина Карамфилова-Десподска**

при участието на секретаря Илияна Тодорова, като разгледа дело номер **4072** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/ във вр. с чл. 145 – чл. 178 от Административно процесуалния кодекс /АПК/.

Образувано е по жалба с вх. № 6226 от 27.02.2019 г. по описа на АССГ на Р. В. Г., ЕГН: [ЕГН], с адрес: [населено място], [улица] и със съдебен адрес: [населено място], [улица], вх. А, ет. 2, ап. 5 срещу ревизионен акт /РА/ № Р-22221718001914-091-001 от 15.11.2018 г., изменен и потвърден с решение № 252 от 11.02.2019 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика“ /„ОДОП“/ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/.

В жалбата се поддържа, че РА изменен и потвърден с решение на директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при ЦУ на НАП, е издаден при допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила и в противоречие с материалноправни разпоредби по отношение на установените задължения на Р. Г. за довносяне на данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ в общ размер на 13898.29 лв. ведно с лихвите за просрочие за периода 01.01.2013 г. - 31.12.2015 г. Констатациите в РА и РД са оспорени като незаконосъобразни и немотивирани, като се твърди противоречие със събраните в производството доказателства. Оспорват се констатациите на органите по приходите относно кумулирането на задълженията към към [фирма] за периода 2013 г. - 2015 г. като разход, като се твърди, че заплатените

суми за ел. енергия са платени от собствениците на имотите, какъвто към ревизирания период жалбоподателят не е. Оспорва се и извода относно предоставените от него в полза на [фирма], преименувано като [фирма] заемни суми. В жалбата се възразява срещу приетото от ревизиращия екип, че средствата представляват недеklarиран доход по смисъла на чл. 12, ал. 1 ЗДДФЛ. Развиват се подробни съображения в подкрепа на поддържаната теза. Жалбоподателят прави възражение за изтекла погасителна давност за установените задължения по ЗДДФЛ, тъй като РА е издаден след проведена ревизия възложена със заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ от 30.03.2018 г. Развиват се подробни съображения за липсата на предпоставките по чл. 122, ал. 1 ДОПК за ангажиране на отговорността на ревизираното лице. С оглед на изложеното искането отправено до съда е за отмяната на РА № Р-22221718001914-091-001/15.11.2018 г., издаден от Т. Б. Г. – орган, възложил ревизията, и М. П. Б. – ръководител на ревизията, изменен и потвърден с решение № 252 от 11.02.2019 г. на директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при ЦУ на НАП.

В проведените публични съдебни заседания по делото, жалбоподателят Р. Г. редовно призован, се представлява от адвокат Н.. В хода по същество на делото поддържа становище за незаконосъобразност на РА, като моли жалбата да бъде уважена по изложените в нея, а оспореният РА да се отмени, като бъде отчетено и заключението на ССЧЕ. Претендира се присъждането на разноски по делото в размер на държавна такса и възнаграждение за вещо лице.

Ответникът - Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – [населено място] при Централно управление на Националната агенция по приходите, редовно уведомен, чрез процесуален представител изразява становище за неоснователност на жалбата по мотиви изложени в решението на директора на дирекция „ОДОП“. Като допълнителен довод навежда, че не е установено извършване на дейност от дружеството заемател, която да позволява същият да възстанови и върне заетите суми и средства. Претендира присъждането на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не взема становище по жалбата. Административен съд София- град, III отделение, 70 състав, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Извършването на ревизия на Р.Г. за определяне на задълженията за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2013 г. до 31.12.2015 г. е възложено със Заповед № Р-22221718001914-020-001 от 30.03.2018 г., връчена по електронен път на 17.04.2018 г.. С последващи Заповеди №Р-22221718001914-020-002/17.07.2018 г. №Р-22221718001914-020-003/14.08.2018 г. срокът за приключване на ревизията е продължен до 17.09.2018 г.

Заповедите по хода на ревизионното производство са издадени от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221718001914-092-001/05.10.2018 г., връчен по електронен път на 09.10.2018 г. На основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК срещу констатациите в ревизионния доклад е подадено писмено възражение с вх. №58-00-1423#8/26.10.2018 г. За основателни са приети претенциите на жалбоподателя за отразяване на прихода от пенсии за 2014 г. и

2015 г. В останалата част възражението е преценено като неоснователно.

Ревизията приключва с РА № Р-22221718001914-091-001/15.11.2018 г., издаден на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК от Т. Б. Г. – орган, възложил ревизията, и М. П. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 20.11.2018 г.

Процесната ревизия е първа за спорните периоди и вид данъчно задължение.

В хода на ревизионното производство са извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД. Изискани са доказателства от задълженото лице, както и такива от трети лица. Направени са справки за обстоятелства по данни от информационната система на НАП. Всички изготвени документи, получени отговори, резултати от направени проверки са подробно описани в РД.

С Протокол № 1254030/07.09.2018 г. са приобщени като доказателства всички събрани документи в хода на извършена проверка на Р.Г. по установяване на факти и обстоятелства, приключила с издаването на Протокол №ПФ-22221716000802-073-001/23.03.2018 г.

Въз основа на събраните доказателства органите по приходите са установили, че в качеството си на местно лице по смисъла на чл. 4, ал. 1, т. 1 от ЗДДФЛ и на основание чл. 8, ал. 1 и чл. 12 от закона, жалбоподателят е данъчно задължен за облагаемия доход, получен през данъчната година от източници в България и в чужбина.

Анализирани са източниците на доходите на жалбоподателя през процесните периоди, като е констатирано че е получавал доходи от трудово правоотношение със [фирма] през 2014 г. и от отдаване под наем на недвижим имот през 2015 г. Посочено е, че В.Г. имал дялово участие в капитала на [фирма] /с предишно наименование [фирма]/, едноличен собственик е на капитала на [фирма] и на [фирма] и е управляващ [фирма] и [фирма].

Констатирано е, че Р. Г. е закупил през ревизираните периоди два недвижими имота, а именно: с Нотариален акт /НА/ №196/10.04.2014 г. за покупко – продажба на недвижим имот е придобил 1/10 част, а синът му Н. Р. Г. - 9/10 части от собствеността върху ателие № 2-11, находящо се в к.к „Слънчев бряг“. Имотът е продаден от [фирма], ЕИК[ЕИК] за сумата от 46 320,00 лв., платена по банков път на 10.09.2014 г. и с НА № 53/20.02.2015 г. за покупко – продажба на недвижим имот е придобил офис-апартамент № 3.1 в хотел „Клуб Я.“, находящ се в к.к „Б.“. Имотът е закупен от [фирма] за сумата от 60 000,00 лв., платена от [фирма], във връзка със споразумение за връщане на заем, предоставен на дружеството от Р. Г..

Не са установени други разпоредителни сделки с недвижимо имущество на територията на страната през ревизираните периоди. От жалбоподателя не е деклариран среден годишен разход за издръжка и живот.

В хода на ревизията не са събрани доказателства за придобито през процесните периоди движимо имущество от жалбоподателя.

При извършена проверката на жалбоподателя били установени разполагаеми парични средства в брой към 01.01.2013 г. (началото на ревизираните периоди) в размер на 99 001,19 лв. Сумата е възприета от ревизиращите органи като налична към посочената дата. Формирана е след анализ на имущественото и финансовото състояние на жалбоподателя за периода от 01.01.2010 г. до 31.12.2012 г.

Въз основа на представени документи са установени предоставените от него заеми на физически и юридически лица през периода от 2013 г. до 2015 г., като сумите са намерили отражение в изготвената съпоставка между доходите и разходите му за

процесните данъчни периоди.

Извършена е съпоставка между направените разходи и декларираните и/или получени доходи, в която са намерили отражение данните от събраните доказателства в хода на ревизионното производство и в предхождаща ревизията проверка. Установени са по години наличните парични средства в брой; доходите на жалбоподателя от трудови правоотношения, от наем и от продажба на дялове от капитала на [фирма]“ Е., предоставени заеми на юридически лица; получени суми по вземания от трети лица; разходи за покупка на имот, разходи за комунални услуги, нотариални такси и данъци.

След анализ на събраните доказателства органите по приходите са установили превишения на разходите над доходите на задълженото лице за всички ревизирани години. Това е довело до заключението, че лицето не е имало доходи в размер, съпоставим с извършените през периодите разходи. Установено е, че за всички ревизирани години е налице недостиг на парични средства. Поради това са приели, че е налице обстоятелство по чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК - налице са данни за укрити приходи или доходи. По електронен път на лицето е връчено Уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК №Р-22221718001914-113-001 от 18.09.2018 г., с което е информирано, че основата за облагане с данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 2013 г. до 2015 г. ще бъде определена по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК. Предоставен е 14-дневен срок за вземане на становище и представяне на доказателства. Едновременно с това са връчени Уведомление по чл. 17, ал. 1, т. 2 от ДОПК №Р-22221718001914-139-001/18.09.2018 г. и ИПДПОЗЛ №Р-22221718001914-040-002/18.09.2018 г. С искането е указано на лицето да попълни декларации по образец, по смисъла на чл. 124, ал. 3 от ДОПК за ревизираните периоди. Такива са представени на органите по приходите, но не са коментирани в РД и РА.

В приходната част на извършената съпоставка по години са отразени: получените доходи от трудово правоотношение в размер на 2 985,76 лв., от продажба на дялове от капитала на [фирма] в размер на 5 000,00 лв. и възстановени от [фирма] суми по договор за заем през 2014 г.; получените доходи от наем през 2015 г. в размер на 728 лв.

В приходната част за 2013 г. не е намерила отражение сумата от 39 916,20 лв., доколкото органите по приходите са приели, че представените разходни касови ордери (РКО) не доказват върнати заемни суми и платени лихви по заем от [фирма] на жалбоподателя в същия размер през 2013 г. За да достигнат до този извод ревизиращите органи са се позовали на извършената насрещна проверка на дружеството – заемател, както и на служебно установени данни при извършени служебни проверки в регистрите на НАП. Посочено е, че в подадените от Р. Г. годишни данъчни декларации (ГДД) по чл. 50 от ЗДДФЛ за периода от 2010 г. до 2016 г. не са декларирани предоставени и невъзстановени от посоченото дружество заемни парични средства. За периода от 2007 г. до 2011 г. [фирма] не е осъществявало дейност. В активите на баланса към ГФО за 2010 г. и 2011 г. фигурират единствено парични средства в брой в размер на 5 000,00 лв., съответно в пасива – 5 000,00 лв. основен капитал. При насрещната проверка на [фирма] не са представени изисканите от органите по приходите документи и писмени обяснения във връзка с договорите за заем, сключени с Р. Г..

В разходната част са включени платени суми по фактури от [фирма] за ел. енергия,

отнасящи се за апартамент № 7, находящ се в [населено място], [улица] за къща в [населено място], кв. Д., ул. 206. Отразени са и разходи за нотариални такси и юридически консултации, за които има издадени фактури, отразени във VAT, за платени местни данъци и такси и за покупка на имот в к.к. „Слънчев бряг“. На последно място в разходната част са включени предоставени в заем суми от Р. Г. на [фирма] по договори за заем в размер на 117 350,00 лв. и предоставени на дружеството през 2013 г. общо 188 500,00 лв. на 13 транша по 14 500,00 лв.

За 2013 г. е прието, че към началото на периода лицето разполага със средства в брой в размер на 99 001,19 лв. При извършената съпоставка в приходната част е включена единствено наличната сума в брой, тъй като не са декларирани други доходи за годината. В разходната част са включени разходи за ел. енергия в общ размер на 15 615,14 лв., разходи за юридически консултации в размер на 360,00 лв. и предоставени в заем на [фирма] суми в общ размер на 305 850,00 лв. (117 350,00 лв. + 188 500,00 лв.). Установен е недостиг в размер на 222 823,95 лв.

За 2014 г. е прието, че към началото на периода лицето разполага със средства в брой в размер на 0,00 лв. Видно от таблицата на стр. 27 от РД, при извършената съпоставка в приходната част е включен доходът от трудово правоотношение в размер на 2 985,76 лв., доходът от продажба на дружествени дялове в размер на 5 000,00 лв., отразено е и връщане на сума в размер на 46 320,00 лв. от [фирма]. В разходната част са включени разходи за ел. енергия в общ размер на 9 702,62 лв. и разход за покупка на недвижим имот в размер на 49 571,48 лв. Установен е недостиг в размер на 4 968,34 лв.

За 2015 г. е прието, че към началото на периода лицето разполага със средства в брой в размер на 0,00 лв. Видно от таблицата на стр. 30-31 от РД, при извършената съпоставка в приходната част е включен единствено доходът от наем в размер на 728,00 лв. В разходната част са включени разходи за ел. енергия в общ размер на 6 664,43 лв., разходи по придобиване на недвижим имот в размер на 367,30 лв. и други покупки по данни от VAT в общ размер на 13 794,78 лв. Установен е недостиг в размер на 20 098,51 лв.

Във връзка с разглеждането на жалба вх. № 94-Р-483/04.12.2018 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-2262/12.12.2018 г., директорът на дирекция „ОДОП“, предвид мотивите на РД и РА, събраните доказателства и аргументите в жалбата, я намерил за частично основателна. В решение № 252/11.02.2019 г. е мотивирано, че в случая органите по приходите не са обосנוвали, че плащането по фактурите, издадени от [фирма] е извършено именно от ревизираното лице, поради което, тези разходи са изключени при извършването на съпоставката между приходите и разходите, за ревизирани периоди. На следващо място е извършено преизчисление, с цел да се определят правилно приходите за посочените години, като в приходната част на съпоставката са отразени приходите на Р.Г. от пенсия. Въз основа на посочените мотиви, РА № Р-22221718001914-091-001/15.11.2018 г., издаден от Т. Б. Г. - орган, възложил ревизията и М. П. Б. -ръководител на ревизията, е изменен в оспорената част като установените с РА задължения по чл. 17 от ЗДДФЛ за периода 2013 г. в размер на 21 749,60 лв. са определени на 13 234,42 лв. ведно и съответните лихви, а за периода 2015 г. вместо установените с РА задължения в размер на 1 508,02 лв. са определени на 332,12 лв. и съответните лихви. С решение № 252/11.02.2019 г., директорът на дирекция „ОДОП“ е отхвърлил претенциите на Р.Г. да му бъдат признати за приход възстановени му [фирма] суми и платени лихви по заеми, като

мотив за това е посочено, че нито в хода на ревизията, нито в хода на извършената на Р.Г. преди това проверка, а и пред ревизиращите органи не са представени доказателства за счетоводното отразяване както на предоставени от него в заем на дружеството суми, така и за връщане на същите или част от тях. С този мотив, РА в оспорената част на установените задължения за данък по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2013 г. е потвърден. По отношение установените задължения на 2014 г. решаващият орган е приел, че предвид забраната на чл. 155, ал. 8 от ДОПК не следва да бъдат определяни други задължения за посочения период и в тази част директора на дирекция „ОДОП“ е потвърдил РА.

Пред настоящата инстанция като доказателства от страна на жалбоподателя е ангажирано изслушването на заключение на съдебно-счетоводна експертиза, както и са представени писмени доказателства. От заключението на вещото лице по допуснатата и приета от съда експертиза, е видно, че ВЛ след запознаване с приложените по делото документи, в т.ч. получените заемни средства, в т.ч. и проверка на счетоводните документи, представени от страна на дружеството [фирма] е установило, че размерът на паричните средства, предоставени в заем от Р. Г. на дружеството [фирма] с ЕИК[ЕИК] в периода 2007 г.- 2009 г. са в размер на 335 816, 20 лв.. Посочено е, че дружеството - заемател е осчетоводило получените в заем парични суми, като получените средства от заеми от Р.Г. са постъпили в касата на дружеството и са осчетоводени по счетоводна сметка 499 „Други кредитори“. Налице били счетоводни документи, съставени от дружеството – заемател, удостоверяващи връщане на получените в заем парични суми на заемодателя в периода 2010 г.- 2013 г., като са извършени записи в сметка 499 „Други кредитори“, от които са видни върнати суми на жалбоподателя; записи в оборотна ведомост на дружеството – заемател, както и предствени РКО за върнати заемни суми през 2012 г. на стойност 178 800, 00 лв. и 37 016, 20 лв. през 2013 г.; както и отчет за паричните потоци по прекия метод за 2012 г. и 2013 г.. Посочено е още, че получаването и възстановяването на заемните средства е осчетоводено в дружеството - заемател, като получените суми от Р.Г. са осчетоводени по сметка „Други кредитори“ и са върнати на касата на дружеството през 2007 г., 2008 г., и 2009 г., като сумата посочена е в размер на 335 816, 20 лв. Възстановените заеми на Р. Г. са осчетоводени по сметка 499 „Други кредитори“ и са върнати на касата на дружеството през 2007 г., 2008 г. и 2009 г. , което намерило отражение и по сметка 501 „Каса в лева“ и стойност 335 816,20 лв.

***При така изложената фактическа обстановка, съдът приема от правна страна следното:***

***По допустимостта на жалбата:***

Ревизионният акт е обжалван по административен ред с подадена от Р. Г. жалба вх. № 94-Р-483/04.12.2018 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-22-2262/12.12.2018 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., подадена от Р. В. Г., поради което жалбата е процесуално допустима, като изпълнила абсолютната процесуална предпоставка на чл.156, ал. 1 и 2 ДОПК при съдебното обжалване на ревизионен акт.

От събраните по делото доказателства не се установява, дата на връчване на решението на директора на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ при ЦУ на НАП. Жалбата до съда е депозирана с дата 27.02.2019 г., поради което съдът приема, че е спазен срокът за оспорване, като е спазено и изискването по чл.156, ал.1 ДОПК.

Наред с посоченото жалбата е процесуално допустима, тъй като е подадена срещу подлежащ на оспорване акт и от негов адресат.

Предвид изложеното жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде

разгледана по същество.

**По същество на спора:**

Разгледана по същество жалбата е неоснователна по следните съображения:

При служебна проверка на оспорения акт на основанията по чл.160, ал. 2 ДОПК, настоящият състав на съда намира следното:

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите съобразно изискването на чл. 119, ал. 2 ДОПК, като ревизията е възложена след надлежно образувано ревизионно производство съгласно чл. 112 и чл. 113 от ДОПК. По делото в тази връзка са приети като доказателства Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г.; Заповед № Р-22221718001914-020-001 от 30.03.2018 г.; Заповеди № Р-22221718001914-020-002/17.07.2018 г., № Р-22221718001914-020-003/14.08.2018 г., издадени от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

Оспореният ревизионен акт е издаден в писмена форма и е със съдържанието, предвидено с чл. 120 от ДОПК - РА е мотивиран, като неразделна част от него е и ревизионният доклад с посочени фактически констатации и съображения на екипа.

Доказателствата, послужили за издаването на РА, са събрани по предвидения в ДОПК ред. Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за издаването на акта.

Видно от приложеното копие на процесния акт, същият е подписан с електронни подписи. С оглед разпоредбата на чл. 16, ал. 1, т. 1 ЗЕДЕП по делото са представени удостоверения за квалифициран електронен подпис на органите по приходите, подписали РА, както и на лицата, издали РД и ЗВР, от които се установява, че са подписани с квалифициран електронен подпис по смисъла на чл. 16 ЗЕДЕП. Поради което РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК, като подписан с квалифициран електронен подпис на органите по чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 160, ал.1 от ДОПК съдът решава делото по същество, като може да отмени изцяло или частично ревизионния акт, да го измени в обжалваната част или да отхвърли жалбата. При разглеждането спора по същество и когато съдът приеме, че актът е незаконосъобразен на основанията, на което е издаден, следва да разгледа спора по същество, като прецени наличието на материалноправните предпоставки за възникване и установяване на данъкът върху доходите на физическите лица. Производството по обжалване на РА не е контролно - отменително, а е процес по същество, поради което съдът следва да реши, с оглед на събраните по делото доказателства, дали се дължи данък и в какъв размер.

Предмет на спор при настоящото разглеждане на делото са установените задължения на жалбоподателя за данък по ЗДДФЛ за 2013 г., 2014 г. и 2015 г. вследствие определяне на данъчната основа по реда на чл.122 ДОПК. Спорът се концентрира върху обстоятелството дали е налице констатираният от органите по приходите недостиг на парични средства за процесния данъчен период.

На първо място преди да разгледа спора по същество, съдът следва да се произнесе по направеното от жалбоподателя възражение за изтекла погасителна давност за задълженията по ЗДДФЛ за 2013 г., 2014 г. и 2015 г., което настоящия съдебен състав намира за неоснователно по следните съображения:

Погасителната давност като юридически факт (разбиран като бездействие на кредитора или ненастъпване на други погасителни обстоятелства) не погасява правото на кредитора, а поражда правото на длъжника да възрази срещу дължимостта на вземането, което е насочено към кредитора. Правоотношението произтича от материалноправното отношение между кредитора и длъжника. Възражението е право на длъжника да откаже изпълнение на кредитора си поради

изтекла погасителна давност. Погасителната давност има за функция привеждането в съответствие на правното и фактическо основание - бездействието на кредитора, с фактическото положение, в резултат на което, след изпълнение на предвидени в закона предпоставки, му се отказва възможността да го търси по принудителен ред. Предвидените от законодателя срокове създават дисциплина в сложилите се материални правоотношения, тъй като стимулират кредиторите да упражняват правото си на вземане и допринасят за установяването на обективната истина. От друга страна, неприлагането на служебното начало при давността дава възможност неблагоприятните ѝ последици да зависят от волята на длъжника. Възражението за давност може да бъде упражнено във всеки момент от данъчното производство, включително в производството по обжалването на ревизионния акт по съдебен ред, както е процесния случай.

В съответствие с разпоредбата на чл. 171, ал. 1 ДОПК, за задълженията, възникнали през 2013 г., пет годишния погасителен давностен срок започва да тече от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение. Нормата на чл. 53, ал. 1 от ЗДДФЛ /в редакцията действаща за процесните периоди/ предвижда, че годишната данъчна декларация се подава до 30 април на годината, следваща годината на придобиване на дохода, а съгласно чл. 67, ал. 4 от ЗДДФЛ ( в редакцията към ДВ. бр.94 от 30 Ноември 2012г.) дължимият данък по чл. 48 се внася до 30 април на годината, следваща годината на придобиване на дохода. На 01.01.2015 г. е възникнало задължението за заплащане на дължимия данък за доходите, реализирани през 2013 г., т.е. по силата на законовата норма, давностния срок започва да тече от 01.01.2015 г. и изтича на 01.01.2020 г., ако давностния срок не е бил спиран или прекъсван. В настоящия случай, ревизионно производство е образувано с издаване на Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221718001914-020-001 от 30.03.2018 г., връчена по електронен път на 17.04.2018 г., същото не е спирано и е приключил с обжалвания в настоящото производство РА № Р-22221718001914-091-001/15.11.2018 г., съответно извода който се налага е, че към дата на издаване на РА не е изтекъл 5-годишния давностен срок и органите по приходите са имали правомощието да установяват публични задължения за данъчните 2013 г., 2014 г. и 2015 г.

***По отношение материалната законосъобразност на акта:***

Не е спорно по делото, че Р. Г. е местно физическо лице по смисъла на ЗДДФЛ с постоянен адрес и център на жизнен интереси в Република България по смисъла на чл. 4, ал. 1, т. 1 ЗДДФЛ и на основание чл. 6 и чл. 12 от с.з. е данъчно задължено лице за облагаемия си доход през данъчната година от източници в Р.България и от чужбина.

Съгласно нормата на чл.6 от ЗДДФЛ, местните физически лица са данъчно задължени за облагаемия си доход, получен през определената данъчна година от източници в страната и от чужбина. Сумата на годишния данък се определя върху данъчната основа, представляваща сбор от доходите от всички източници и се изчислява като 10 процентна ставка по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ за периодите след 31.12.2007 г. Данъчната основа е облагаемия доход за съответната данъчна година, намален с разходите за дейността и предвидените в съответния материален закон вноски и облекчения. При условие, че данъчно задълженото лице има приходи едновременно от два или повече източника, данъчната основа за общия годишен доход представлява сборът от данъчните основи, определени поотделно за всеки източник на доход, в съответствие с разпоредбите на глави от седма до единадесета. Съгласно чл.50 от ЗДДФЛ, местните физически лица подават ГДД по образец. На основание чл.53 от ЗДДФЛ срокът за подаване на ГДД е до 30 април на годината, следваща годината на придобиване на дохода. Придобитите от физическото лице



доходи могат да бъдат определени като облагаеми и необлагаеми. Облагаеми са доходите от всички източници придобити от данъчно задълженото лице през данъчната година, с изключение на доходите, които са необлагаеми по силата на закон, доходите, подлежащи на облагане с окончателен данък по реда на глава шеста от ЗДДФЛ или с окончателен данък по реда на ЗКПО, както и доходите, подлежащи на облагане с патентен данък по реда на ЗМДТ.

В ЗДДФЛ не се съдържа определение или легална дефиниция на понятието „доход“, като видовете приходи, в зависимост от източника им, са изброени в чл. 10 от ЗДДФЛ. Освен това в ЗДДФЛ изрично са регламентирани приходите, които не подлежат на данъчно облагане или са освободени от облагане, както и какво не се счита за доход (чл. 13 и чл. 24, ал. 2 от ЗДДФЛ). В данъчното законодателство и в частност ЗДДФЛ отделните източници на приходи не са изчерпателно изброени, поради което законодателят изрично е въвел общия принцип, според който подлежат на облагане приходите от всички източници, с изключение на приходите, които са необлагаеми по силата на закон (чл. 12, ал. 1 от ЗДДФЛ). Съгласно разпоредбата на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ във връзка с чл. 10, ал. 1, т. 6 от ЗДДФЛ брутната сума на приходите, придобити от задължените лица през данъчната година от всички други източници, които не са изрично посочени в ЗДДФЛ и не са обложени с окончателни данъци по реда на ЗДДФЛ или с окончателни данъци по реда на ЗКПО, се третира за данъчни цели като облагаем доход. Понятието "източник на приходи" също не е дефинирано изрично в ЗДДФЛ. Това налага извлечането му по тълкувателен път при съобразяване с логиката на закона и преследваната от законодателя цел. От една страна понятието представлява класификационен критерий по чл. 10, въз основа на който са изброени такива приходи, като с препратка е посочено, че по този критерий приходи са и тези по чл. 35 ЗДДФЛ, а от друга страна в чл. 8 от закона е посочено за кои източници на тези приходи се счита, че се намират на територията на Република България. Императивно изискване на разпоредбата на чл. 35, т. 6 от закона е доходът да е от източник, който не е изрично посочен в този закон, което означава, че следва да е установено основанието за получаването на такъв доход.

В ЗДДФЛ са посочени следните източници на приходи - приходи от трудови правоотношения, приходи от стопанска дейност като едноличен търговец, приходи от друга стопанска дейност (вкл. и дохода на лица, регистрирани като земеделски производители), приходи от наем или от друго възмездно предоставяне за ползване на права или имущество, приходи от прехвърляне на права или имущество, приходи от източниците, посочени в чл. 35, т. 1 - 5 ЗДДФЛ, както и приходи по чл. 37 - 38 от закона. Анализът на разпоредбите, уреждащи тези видове приходи води до обоснования извод, че те се получават въз основа на съществуващи, съществуващи и/или развиващи се правоотношения, по повод на които за съответното лице се поражда притежание за оценимо в пари право, като от друга страна по силата на тези правоотношения е породена корелативна връзка платещ на доход - получател на доход. Т.е. понятието "източник на доход" предполага наличието на правоотношение, по силата на което за съответното лице е породено вземане за оценимо имуществено право, и/или прехвърлящо такова имуществено право лице или лица, които от гледна точка на данъчния закон се квалифицират като платещ на дохода.

За целите на данъчното облагане, за да се обложи или освободи от облагане получен доход е важно да се докаже неговият характер и основанието за получаването му. В чл. 12, ал. 1 ЗДДФЛ е предвидено, че облагаеми по този закон са приходите от всички източници, придобити от данъчно задълженото лице през данъчната година, с изключение на приходите, които са необлагаеми по силата на закон. Според чл. 15 данъчната година е календарната година, а в чл. 17 ЗДДФЛ е предвидено, че общата годишна данъчна основа е сумата от годишните данъчни

основи по чл. 25, 30, 32, 34 и 36 ЗДДФЛ, намалена с предвидените в този закон данъчни облекчения.

Спорът е концентриран основно върху това дали дадените суми по цитираните по-горе договори за заем от страна на жалбоподателя в полза на [фирма], сега [фирма] са възстановени на жалбоподателя от дружеството заемател и респективно следва ли същите да се третират като приходи.

Задълженията на Р. Г. са определени с ревизионния акт по аналогия, като е приложен процесуалният ред по чл. 122 и сл. ДОПК, тъй като са установени обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК. Ревизиращият орган е приел, че са налице данни за укрита приходи или приходи през ревизирания период и с оглед на това са определени и задълженията по чл. 17 от ЗДДФЛ за периода от 2013 г. до 2015 г.

Прилагането на реда по чл.чл. 122-124 ДОПК е в зависимост от субективната преценка на органите по приходите, което означава, че те разполагат с оперативна самостоятелност, спазвайки реда по чл. 124 ДОПК, съобразявайки условията на чл. 122, ал. 2 и на чл. 123 от същия кодекс, да се възползват от презумпцията, регламентирана с последната разпоредба. Касая се за възможност да бъде извършено облагане, с оглед изискванията на ЗДДФЛ, след преценка за наличие на обстоятелствата, изброени в ал. 1 на чл. 122 – в случая тези, по смисъла на т.2 и т. 7. При ревизия по аналогия презумпциите и предположенията за определяне размерите на укрита приходи/приходи следва да бъдат използвани само тогава, когато за анализирането на посочените в ал. 2 на чл. 122 ДОПК обстоятелства не са налице каквито и да било обективни данни, но в същото време бъде установено, че са налице данни за укрита приходи или приходи (чл. 122, ал. 1, т. 2) и получените от лицето приходи, приходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране на стопанската му дейност не съответстват на имущественото и финансовото му състояние за ревизирания период (чл. 122, ал. 1, т. 7 ДОПК). За обезпечаването на възможността за данъчно облагане по аналогия създадените специални процесуални правила целят да бъде преодоляна фактическата невъзможност за обективно (въз основа на писмени доказателства) установяване на данъчни задължения. 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.

В настоящия случай съдът намира, че органите по приходите са разполагали с материалноправното основание на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК, да определят задълженията на Р.Г. за данък върху приходите на физическите лица, по аналогия. Според 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: т. 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 и т. 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.

Нормата на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК изисква наличие на данни за укрита (т.е. – недеklarирани) приходи или приходи. Съдържанието на цитираната норма предполага анализ на имущественото и финансовото състояние на ревизираното лице, резултатите от който да сочат на обоснован извод, че е получило повече от декларираните приходи/доходи.

На следващо място следва да се посочи, че ревизията по чл. 122 ДОПК се извършва при наличие на някое от обстоятелствата, визирани в ал. 1, като същите не се намират в отношение на кумулативност, а на алтернативност, което означава, че наличието само на едно от тях е достатъчно основание за прилагането им. 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 от 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.

Настоящият състав, съблюдавайки нормата на чл. 168, ал. 1 АПК, намира, че следва въз основа на представените от страните доказателства и тези, събрани в хода на съдебното производство, да провери законосъобразността на оспорения административен акт на всички основания по чл. 146 от кодекса.

В процесния случай, съдът намира, че от изготвения анализ на имущественото и финансовото състояние на жалбоподателя правилно е обоснован изводът за несъответствие между състоянието и легално декларираните със съответните ГДД доходи/приходи.

По отношение на процесните периоди е установен недостиг на парични средства в края на съответния период.

По делото не е спорно, че за процесните периоди от ревизираното лице са подадени декларация по чл. 50 ЗДДФЛ, като за 2013 г. не са декларирани доходи.; за 2014 г. е деклариран облагаем доход в размер на 3808.87 лева, а за 2015 г. е деклариран доход в размер на доходи от наеми в размер на 720 лева.

В паричния поток, изготвен от органите по приходите за 213 г. са включени налични парични средства в размер на 99001.19 лева, определени и като начално салдо, като е посочено, че в края на ревизирания период -31.12.2013 г. е налице нулева стойност. В разходната част са включени суми за ел. енергия, разходи за юридически услуги и предоставени в заем суми на [фирма] общо в размер на 305 850,00 лв. (117 350,00 лв. + 188 500,00 лв.). Установен е недостиг в размер на 222 823,95 лв.

За 2014 г. е прието, че към началото на периода лицето разполага със средства в брой в размер на 0,00 лв. При извършената съпоставка в приходната част е включен доходът от трудово правоотношение в размер на 2 985,76 лв., доходът от продажба на дружествени дялове в размер на 5 000,00 лв., отразено е и връщане на сума в размер на 46 320,00 лв. от [фирма]. В разходната част са включени разходи за ел. енергия в общ размер на 9 702,62 лв. и разход за покупка на недвижим имот в размер на 49 571,48 лв. Установен е недостиг в размер на 4 968,34 лв.

За 2015 г. е прието, че към началото на периода лицето разполага със средства в брой в размер на 0,00 лв. При извършената съпоставка в приходната част е включен единствено доходът от наем в размер на 728,00 лв. В разходната част са включени разходи за ел. енергия в общ размер на 6 664,43 лв., разходи по придобиване на недвижим имот в размер на 367,30 лв. и други покупки по данни от VAT в общ размер на 13 794,78 лв. Установен е недостиг в размер на 20 098,51 лв.

Следва да се посочи, че по отношение на доводите изложени от жалбоподателя относно заплатени сметки за изразходване на електроенергия към [фирма] и доколкото с решение № 252/11.02.2019 г., директорът на дирекция „ОДОП“ е уважил жалбата му в тази й част, като е приел, че сумите за заплатена ел. енергия следва да бъдат изключени от разходите при извършването на съпоставката между приходи и разходи, с конкретно посочени за всяка една от трите години размери и вследствие на това е изменил РА, съдът намира, че не следва да се произнася по

така наведените доводи, с оглед нормата на чл. 156, ал. 3 от ДОПК.

Спорни както се посочи по-горе са основна констатациите на ревизиращите органи направени за 2013 г.

Настоящият съдебен състав на съда намира, че правилно и законосъобразно органите по приходите са приели, че е налице недостиг на парични средства в размер на 132 344.24 лева, с оглед на което и при направената съпоставка на отразените доходи и извършените разходи за ревизираните периоди са налице превишения на разходите спрямо приходите. Правилно административният орган е приел, че жалбоподателят не е доказал връщането на предоставени от него в заем суми по договори сключени със [фирма], сега [фирма]. Мотивите, че нито в хода на ревизията, нито в хода на извършената на Р.Г. преди това проверка са представени доказателства за счетоводното отразяване както на предоставените суми от жалбоподателя в заем на дружеството суми, така и за връщане на същите или част от тях, кореспондират на фактите по делото.

Пред ревизиращите органи за обосноваване на връщане на заемните суми освен процесните договори за заем, са представени и РКО. Последните съставляват частни свидетелстващи документи, които не удостоверяват неизгодни за представилата ги страна факти и с оглед на това няма обвързваща сила спрямо трети лица, в случая органите на приходната администрация и настоящият съд. Те трябва да бъдат ценени в съвкупност заедно с останалите по делото доказателства. С оглед на това, настоящия съдебен състав приема, че така съставените РКО не могат да бъдат годно доказателствено средство за фактите, съдържащите се в тях. Същите нямат достоверна дата относно връщането на сумите т.е. не е налице реалното изпълнение на договора, което следва да бъде установено по безспорен начин, което в настоящия случай не беше направено. Предвид изложеното и доколкото изготвената съдебно-счетоводна експертиза е изготвена само на база предоставените по делото РКО, но не и при извършена счетоводна проверка на дружеството заемател, то съдът намира, че същата не може да послужи за доказване на факта на връщане на заетите суми.

С оглед на изложеното и доколкото по делото се установи за процесните периоди несъответствие между стойността на имуществото на Р.Г. и направените от него разходи и получени от последния доходи, следва извода, че в хода на съдебното производство нито от правна страна, нито фактически е опровергана презумптивната доказателствена сила на РА, произтичаща от чл.124, ал.2 ДОПК.

На основание изложеното, жалбата е неоснователна и следва да бъде отхвърлена, на ответника следва да се присъдят разноски – на основание чл.161, ал.1 ДОПК и предвид чл.8, ал.1 от наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения и съобразно материалния интерес по делото – 946,95 лв. за юрисконсултско възнаграждение.

Воден от горното и на основание чл. 160 ал.1 от ДОПК, Административен съд София-град, III-то отделение, 70 състав

### РЕШИ:

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата Р. В. Г., ЕГН: [ЕГН], с адрес: [населено място], [улица] и със съдебен адрес: [населено място], [улица], вх. А, ет. 2, ап. 5 срещу ревизионен акт /РА/ № Р-22221718001914-091-001 от 15.11.2018 г., изменен и потвърден с решение № 252 от 11.02.2019 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /„ОДОП“/ [населено място] при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция по приходите /НАП/.

**ОСЪЖДА** Р. В. Г., ЕГН: [ЕГН], с адрес: [населено място], [улица] и със съдебен адрес: [населено място], [улица], вх. А, ет. 2, ап. 5 да заплати на Националната агенция за приходите, централно управление, чрез директора на Дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика С., сумата от 946,95 лева, разноси по делото.

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

**СЪДИЯ:**