

# РЕШЕНИЕ

№ 2052

гр. София, 15.04.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 4 състав,**  
в публично заседание на 11.02.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Ирина Кюртева**

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **5458** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс.

Образувано е по жалба на М. М. Х., ЕГН [ЕГН], с [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт № Р-22221517008265-091-001 от 28.09.2018 г., издаден от инспектори по приходите и потвърден с Решение № 450 от 15.03.2019 г. на директора на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП. С ревизионния акт са установени допълнителни задължения за данък върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) в размер на 68 559,93 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 29 808,25 лв. Допълнително установените задължения произтичат от установено превишение на извършените от ревизираното лице разходи спрямо декларираните/получените приходи през всички ревизирани периоди от 2011г. до 2016г., с изключение на 2015 г.

Жалбоподателят счита РА за неправилен и незаконосъобразен, издаден в нарушение на материалния закон. Оспорва изводите на приходните органи във връзка с установеното несъответствие на декларираните и/или получени приходи спрямо имущественото и финансовото му състояние. Твърди, че е нарушена процедурата относно приложението на чл.122 ДОПК, както и че неправилно е установено началното салдо към 01.01.2011г. в размер на 5 000лв. Получените заеми за ревизирания период са документирани съобразно законовите изисквания и следва да бъдат включени в наличностите за съответните периоди. Установено било, че за проверявания период е живяла на семейни начала, но не е изготвен общ семеен поток,

ните са отчетени сумите, дадени ѝ от нейния партньор за издръжка. Моли за отмяна на РА и претендира присъждане на направените по делото разноски.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. Ж., който поддържа жалбата.

Ответникът – Директорът на дирекция "ОДОП" – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуален представител, оспорва жалбата. Счита РА за валиден и законосъобразен. Сочи, че не е установено предоставяне на парични заеми на ревизираното лице от твърдените от него лица. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

След преценка на събраните в производството доказателства по отделно и в тяхната съвкупност, съдът приема за установено от фактическа страна следното:

Началото на ревизионното производство е поставено със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221517008265-020-001 от 28.11.2017 г., връчена на 30.11.2017 г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221517008265-020-002 от 27.02.2018 г. и Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221517008265-020-003 от 29.03.2018 г., издадени от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.. Компетентността на органа, възложил ревизията се доказва от Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., с която е възложено извършването на ревизия на М. М. Х. с [фирма], за определяне на задължения на лицето по ЗДДФЛ за данък върху годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ и годишен авансов данък на ЕТ за периодите 01.01.2011 -31.12.2016 г.

В срока по чл.117, ал.1 ДОПК, определеният със ЗВР екип е изготвил Ревизионен доклад (РД) №Р-22221517008265-092-001 от 29.06.2018 г., съдържащ резултатите от ревизията и връчен на 09.07.2018 г. на ревизираното лице. В срока по чл.117, ал.5 от ДОПК от ревизираното лице не е подадено писмено възражение срещу съдържащите се в РД констатации и предложение за установяване на задължения.

Ревизията приключва с РА №Р-22221517008265-091-001 от 28.09.2018 г., връчен на 01.10.2018 г., издаден от М. С. Х. - орган, възложил ревизията и М. Й. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. С РА са определени допълнителни задължения за данък върху доходите по чл. 48 от ЗДДФЛ в размер на 68 559,93 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 29 808,25 лв. през всички ревизирани периоди от 2011г. до 2016г., с изключение на 2015 г.

Предприетото обжалване по административен ред е приключило с издаването на Решение № 450/15.03.2019 г. на директора на дирекция "ОДОП" –С. при ЦУ на НАП, с което РА е потвърден в частта на установените задължения по ЗДДФЛ за 2011г., 2012г., 2013г., 2014г. и 2016г., която част е предмет на настоящето съдебно производство.

В хода на ревизионното производство са направени следните относими към предмета на делото фактически и правни констатации:

Установено е, че М. Х. е местно физическо лице по смисъла на чл. 4, ал. 1 от ЗДДФЛ, за ревизирания период е неомъжена, има две непълнолетни деца, чийто баща е В. Д. В., ЕГН [ЕГН], с когото живее на семейни начала. В РД е посочено, че се извършва паралелна ревизия и на В. В., като съпоставката между стойността на имуществото на задължените лица и направените разходи и декларирани и/или получени от тях доходи ще се извърши по отделно, за всеки от двамата.

През ревизираните периоди жалбоподателката е получавала доходи от управление и контрол от [фирма], ЕИК[ЕИК], на което е едноличен собственик

до 29.03.2017г., след което собственик на дружеството става [фирма], ЕИК[ЕИК] с едноличен собственик В. Д. В..

[фирма] ЕИК[ЕИК] е заличен от търговския регистър на 01.01.2012г., като не са установени данни за извършвана дейност, от която да се формира облагаем доход.

С цел установяване на обстоятелствата от значение за ревизията, органите по приходите са извършили процесуални действия, подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от ревизионния акт съгл. чл. 120, ал. 2 от ДОПК. РД е приложен на л. 33 – л. 79 от административната преписка, и съдържащите се в него констатации не е необходимо да бъдат преповтаряни в настоящото решение.

В хода на проверката е установено, че жалбоподателката е декларирала заеми, получени от 4 физически лица и от [фирма], ЕИК[ЕИК]. Съответно по години е декларирала непогасени заеми, както следва: към 31.12.2010 г. - 580 000,00 лв. от [фирма]; към 31.12.2011 г. - 52 000,00 лв. от В. Д. В.; към 31.12.2012 г. - 52 000,00 лв. от В. Д. В.; към 31.12.2013 г. - 44 700,00 лв., получени от Л. Н. Л. (14 900,00 лв.), от А. А. Х. (14 900,00 лв.) и Т. Г. М. (14 900,00 лв.); към 31.12.2014 г. - 96 700,00 лв., получените през 2013 г. 44 700,00 лв. плюс получените 52 000,00 лв. през 2011 г. от В. Д. В.; към 31.12.2015 г. - 96 700,00 лв., получените през 2011 г. и 2013 г.; към 31.12.2016 г. - 676 700,00 лв., получените заеми през всички години. Във връзка с декларираните суми са представени от жалбоподателя договори за финансова помощ, сключени със заемателите Л. Н. Л. от 03.10.2013г., А. А. Х. от 01.10.2013г. и Т. Г. М. от 04.10. 2013г., както и договор за паричен заем от 02.01.2010 г., сключен със заемателя [фирма] на 27.05.2011г., както и 4 договора със В. В. - от 26.05., 27.05., 30.05. и 31.05. 2011г.

В хода на ревизията от ревизираното лице са изискани допълнителни доказателства във връзка с договорите за заем. Такива не са представени, както по първоначалното ИПДПОЗЛ, така и след връчване на уведомлението по чл. 124 от ДОПК и второто ИПДПОЗЛ.

Жалбоподателката не е декларирала начални и крайни разполагаеми суми в брой.

Заемодателите – физически лица, са дали писмени обяснения, че заетите суми не са върнати. Не представят доказателства за произхода на дадените в заем суми.

По отношение на декларирания като получен заем в размер на 580 000,00 лв. от [фирма] е извършена насрещна проверка, при която ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 32, ал. 6 от ДОПК, тъй като дружеството или негов представител на са открити на декларираните от него адреси. От страна на ревизираното лице е представен единствено договор за паричен заем. В чл. 2 от договора е вписано, че заемодателят се задължава да предостави на заемателя сумата по чл. 1 на 02.01.2010 г. в брой при подписването на договора, като същият служи за разписка. Т.е. приема се, че парите са получени в брой, но не са дадени писмени обяснения и не са ангажирани доказателства къде са съхранявани тези средства от жалбоподателката. Към 31.01.2016 г. паричният заем от 580 000,00 лв. не е погасен. В конкретния случай, при спазване на принципите за обективност и служебно начало, залегнали в чл. 3 и чл. 5 от ДОПК, органите по приходите са извършили проверка на [фирма], с цел установяване на счетоводното отразяване на процесния заем, което по несъмнен начин да докаже верността на декларираното от жалбоподателката, но доказателства за това не са представени, нито са установени в информационната система на НАП. В хода на производството по административно оспорване, е извършена служебна

проверка на декларирания от [фирма] ГФО за 2010 г., при която се установи, че в същия няма деклариран заем от 580 000,00 лв. В баланса и паричния поток на дружеството към 31.12.2010 г. е вписана сумата от 185 х. лв. като предоставен заем. Органите са направили извод за липса на доказателства, че М. М. Х. реално е получила декларирания от нея заем от [фирма].

Предвид на установеното, с РА за начална разполагаема сума в брой към 01.10.2011 г. е приета сумата от 5 000,00 лв. Взета е предвид декларацията на В. В., който заявил че е поемал изцяло издръжката на „семейството му“, в т.ч. за прехрана и консумативи на собственото му жилище.

В хода на ревизията са установени плащания на жалбоподателката към [фирма], на което е едноличен собственик и управител в ревизирия период. В резултат на извършената проверка на [фирма] е установено, че през 2011 г. е направена парична вноска в размер на 98 500,00 лв., през 2012 г. - в размер на 150 000,00 лв., 2013 г. – в размер на 50 000,00 лв., през 2014 г. – в размер на 340 000,00 лв., а през 2015 г. – в размер на 10 000,00 лв. От страна на дружеството през 2015 г. е възстановена сумата от 91 716,18 лв. За всички суми са изготвени протоколи, придружени с ПКО и РКО. Цитираните суми са намерили отражение в справка за получените приходи и извършени разходи за съответната година.

В разходната страна на справка са отразени плащания за покупка на недвижим имот по сключен предварителен договор с [фирма]. Плащанията са по банков път и са извършени, както следва: на 19.12.2013 г. в размер на 14 900,00 лв., на 08.01.2014 г., 28.07.2014 г. и на 16.09.2014 г. – по 14 900,00 лв. Установени са и други плащания, които са намерили отражение в справките за получените доходи и извършени разходи по години.

За начално салдо към 01.01.2011 г. е приета сумата от 5 000,00 лева. В резултат на установеното в хода на ревизията, съпоставяйки размера на получените доходи и направени разходи за съответната година, с РА е установено превишение на разходите над приходите по години, както следва: за 2011 г. в размер на 83 716,64 лв.; за 2012 г. в размер на 156 818,45 лв.; за 2013 г. в размер на 56 507,59 лв.; за 2014 г. в размер на 375 081,32 лв. и за 2016 г. в размер на 13 474,49 лв. Въз основа на направените фактически и правни изводи за съответните отчетни периоди в обхвата на ревизията е установена данъчна основа по чл. 122, ал. 1 от ДОПК, при съблюдаване на относимите към ревизираното лице обстоятелства, предвидени в ал. 2 от чл. 122 и съответно дължимият ДДФЛ по чл. 48 от ЗДФЛ. Ревизиращият орган е формирал заключения за основанията, с които на задълженото лице са определени данъчните задължения за ревизираните години, без 2015 г.

На основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК е изготвено Уведомление № Р-22221517008265-113-001/04.04.2018 г., с което лицето е уведомено, че основата за облагане с данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДФЛ за периодите 01.01.2011 г. – 31.12.2016 г. и за годишен и авансов данък по ЗДФЛ на ЕТ за периодите от 01.01.2011 г. до 31.12.2011 г. ще бъде определена по реда на чл. 122 от ДОПК. С Уведомление № Р-22221517008265-139-001 / 04.04.2018 г. на основание чл. 17, ал. 1, т. 2 от ДОПК задълженото лице е уведомено, че определянето на задълженията за данъци в производството ще се извърши чрез определените от закона начини и средства. С Уведомлението е предоставена информация на ревизираното лице относно нормите на българското законодателство, които касаят наказателната отговорност за престъпленията, свързани с подправяне или използване на неистински

или подправен документ или документ с невярно съдържание. Същите са връчени на лицето на 05.04.2018 г.

На 28.12.2012 г. с Нотариален акт за покупко-продажба на недвижими имоти №26/28.12.2012 г. В. С. продава на М. М. Х. апартамент №21 находящ се на адрес [населено място] ж. к. Л. 1 №34Б и апартамент №23В, гараж №9, гараж №10, гараж №11 /всичките находящи се на посочения адрес/ и построени на етап „груб строеж“. Посочените имоти се продават за сумата от 20000,00 лева, която сума е заявено от В. С., че ще бъде платена по сметка в деня на подписване на акта. Посочената сума е намерила отражение в разходната част при извършване съпоставка на лицето за данъчен период 2012 г. Ревизиращият екип не е установил извършено плащане по банков път и приема, че същото е извършено в брой. На 28.06.2013 г. с Нотариален акт за покупко-продажба на недвижими имоти №17/28.06.2013 г. В. Н. Н. продава на М. М. Х. апартамент №В-3 находящ се на адрес [населено място] ул. 21-ви век №9 построен на етап „груб строеж“. Посоченият имот се продава за сумата от 5000,00 лева, която сума е получена в деня и преди пописването на нотариалния акт. Посочената сума е намерила отражение в разходната част при извършване съпоставка на лицето за данъчен период 2013 г.

Получените приходи и извършени разходи от ревизираното лице са взети предвид при съпоставката на имущественото и финансовото състояние с получените приходи и извършените разходи от лицето за ревизираните периоди, посочено по периоди в табличен вид в РД.

В резултат на установените факти и обстоятелства, данъчната основа за всяка една от ревизираните години е определена както следва:

за 2011 г. е определена данъчна основа на доходите за облагане в размер на 92 228,72 лв., съответно дължим данък на основание чл. 48 от ЗДДФЛ в размер на 9 222,87 лв., авансово удържан и внесен данък в размер на 851,16 лв., съответно данък за довносяне в размер на 8 371,71 лв.;

- за 2012 г. е определена данъчна основа за облагане в размер на 165 380,41 лв., съответно дължим данък – 16 538,04 лв., авансово внесен в размер на 856,20 лв., съответно данък за довносяне в размер на 15 681,84 лв.;

- за 2013 г. е определена данъчна основа за облагане в размер на 65 119,95 лв., съответно дължим данък – 6 512,00 лв., авансово внесен в размер на 861,25 лв., съответно данък за довносяне в размер на 5 655,75 лв.;

- за 2014 г. е определена данъчна основа за облагане в размер на 386 513,75 лв., съответно дължим данък – 38 651,38 лв., авансово внесен в размер на 1 143,20 лв., съответно данък за довносяне в размер на 37 508,18 лв.;

- за 2016 г. е определена данъчна основа за облагане в размер на 13 474,45 лв., съответно дължим данък за вносяне в размер на 1 347,45 лв.

Върху така определената данъчна основа е установен данък по чл. 48 от ЗДДФЛ общо в размер на 68 559,93 лева и на основание чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от ЗЛДТДПДВ и чл. 67, ал. 1 от ЗДДФЛ са начислени лихви до датата на ревизионния акт в размер на 29 808,25 лв.

По молба на жалбоподателката е допусната и назначена ССЧЕ със задача да проследи целия паричен поток, включително вземайки предвид твърдените от нея налични суми към началото на проверявания период; да включи в паричния поток сумите по получените заеми; да включва като налични в началото на всяка следваща календарна година сумите, установени като остатък в края на предходната календарна година; да

изключи от паричния поток сумите по статистически данни на разходи за комунално-битови услуги. При изпълнение на така поставената задача, нещата дава заключение, че не се установява превишение на разходите над приходите на жалбоподателката М. М. Х. за процесния период 01.01.2011 г. - 31.12.2016 г. Установява се превишение на приходите над разходите в приложение към заключението в таблиците за приходи и разходи за процесния период.

При така установените факти, съдът достига до следните правни изводи:

Жалбата е депозирана след изчерпване на възможността за обжалване на РА по административен ред, в законоустановения срок, от легитимиран субект – адресат на оспорения акт, при наличие на правен интерес и пред надлежния съд, поради което е процесуално допустима, а разгледана по същество се преценява като неоснователна.

При извършване на задължителната проверка по чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът констатира, че ревизията е възложена от компетентен орган и е приключила в определения срок. РА е издаден от компетентни органи – възложителя на ревизията и ръководителя на ревизията в съответствие с чл. 119, ал. 2 от ДОПК и Тълкувателно решение № 5/13.12.2016 г. на ВАС на РБ, постановено по тълкувателно дело № 10/2016 г. и определя данъчни задължения за периода, за който е възложена ревизията, поради което не страда от пороци, водещи до нищожност.

Обжалваният ревизионен акт, чиято неразделна част е РД, е издаден в изискуемата от закона писмена форма и обективира както фактическите основания на органите по приходите във връзка с установените данъчни задължения на ревизираното лице, така и правните основания за издаване на акта. Публичните вземания са конкретизирани по основание, по размер и по субект. В контекста на изложеното съдът приема атакувания по съдебен ред РА за съответстващ на законовите изисквания за форма на административен акт.

Всички развити от жалбоподателката доводи изразяват по същество оспорване на материалната законосъобразност на РА, а при извършената от съда служебна проверка не се установяват допуснати от органите по приходите съществени нарушения на административно производствените правила, които да обосноват отмяната на РА само на това основание.

При преценка относно съответствието на акта с материалноправните разпоредби, съдът съобрази следното:

Ревизионното производство е проведено по реда на чл. 122 от ДОПК. Съгласно разпоредбата на чл. 124, ал. 2 от ДОПК, в производството по обжалване на ревизионен акт при извършена ревизия по чл. 122 от ДОПК, фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 от ДОПК е подкрепено от събраните доказателства. Така установената презумпция за вярност на фактическите констатации е оборима, а доказателствената тежест за това носи жалбоподателят. Следователно, в производството по съдебно обжалване на РА, издаден по реда на чл. 122 от 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 твърдените от него факти и обстоятелства, с които се опровергават фактическите констатации в акта. За да се приложи 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 разпоредбата на чл. 122, ал. 1, т. 1 – т. 7 от ДОПК. В конкретния случай, за да извършат ревизия по особения ред, органите по приходите са приели, че за ревизирия период разходите на жалбоподателката не съответстват на получените от нея доходи, поради което е налице обстоятелство по чл. 122, ал. 1, т. 7 от ДОПК декларираните и/или получените приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране на стопанската дейност на ревизираното лице не съответстват на имущественото и финансовото му състояние за ревизирия период. С Уведомление по реда на чл. 124, ал. 1 от ДОПК жалбоподателката е уведомена, че основата за облагане с данък върху доходите на ФЛ за процесните данъчни периоди ще бъде определена по особения ред, поради което процедурата по чл. 124 във връзка с чл. 122 от ДОПК за преминаване към облагане по аналог, формално се явява спазена, поради което неоснователно е възражението на жалбоподателката, че не е спазена законовата процедура.

Правилата за определяне на данъчната основа за облагане с данъци, както и размерът на последните, са нормативно установени. 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 от 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.

Доколкото в хода на ревизионното производство, при подробен анализ на събраните доказателства и относимите обстоятелства, органите по приходите са достигнали до извод за превишаване на разходите над приходите за процесните данъчни периоди, съдът намира, че са били налице предпоставките за облагането му по особения ред. Правилното приложение на материалния закон обаче зависи от това доколко жалбоподателят успешно е провел доказване на възраженията си, с оглед законоустановената презумпция по чл. 124, ал. 2 от ДОПК. Събраните при ревизията доказателства потвърждават наличие на несъответствие между декларираните и получените доходи на ревизираното лице с неговото имуществено и финансово състояние, предвид направените през същия период разходи, основно предоставени от заеми.

Основните спорни въпроси по делото се свеждат до това: Следва ли сумата по Договор за паричен заем, сключен на 02.01.2010 г. между [фирма] -

Заемодател и М. М. Х. – Заемател, в размер на 580 000,00 лева за срок до 02.01.2018 г. да се прибави към определеното от органите по приходите начално салдо към 01.01.2011г. година; както и представляват ли сумите по заеми от физически лица подлежащи на облагане доходи от друг източник по смисъла на чл.35, т.6 от ЗДДФЛ.

Относно твърдението за предоставен заем в размер на 580 000,00 лева, от [фирма] преди началото на ревизирия период, както и за другите договори за заем, съдът приема следното:

Договорът за заем е реален, поради което се счита сключен от момента на предаване на заемната сума. Именно предаването и съответно получаването на сумата е от значение за признаване за данъчни цели на реалното постъпление на прихода и вземането му предвид като част от паричния поток на РЛ. За целите на пълното и главно доказване, каквото следва да е доказването при оборване на оборимата презумпция за вярност на фактическите констатации по РА относно неустановеност на приходи от заеми, следва да се установят всички релевантни факти и обстоятелства - сключване на договорите, реално и фактическо предаване и получаване на сумите, достоверна дата за това, относима към съответния данъчен период, възможностите на лицата да ги предоставят, съхраняват и съответно връщане при изтичане на сроковете. От жалбоподателката не са ангажирани доказателства или доказателствени средства, за установяване тези релевантни обстоятелства, освен писмените договори.

Съобразно общите принципи за разпределяне на доказателствената тежест в процеса, съгласно които всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения, доказването на получаването на парична сума, представляваща предоставен заем, е в тежест на жалбоподателя, който е лицето, черпещо благоприятни последици от установяването на това обстоятелство. За установяване на факта на получаване на сумата по предоставените заеми в хода на ревизията от жалбоподателя са представени копия на договори за заем. Тези доказателства представляват частни писмени документи, които не обвързват съда с материална доказателствена сила. В процесния случай частният документ – договорът за заем, е подписан и следва да се ползва с формална доказателствена сила и съответно тя да се преценява, което означава, че изявлението, което се съдържа в него, е направено от лицето, посочено като негов издател. Съдържанието на това изявление обвързва страните по договорите, но не и публичноправния субект – данъчната администрация, която е трето лице и не е страна по заемните правоотношения.

В случая жалбоподателят твърди, че е получил паричните средства по сключените договори за заем, съответно в негова тежест е да установи и настъпването на този положителен факт. Представените от ревизираното лице писмени доказателства, които не носят достоверна дата по смисъла на чл. 181, ал. 1 от ГПК, във връзка с § 2 от ДР на ДОПК, следва да се преценяват с оглед съдържанието на всички, събрани в хода на ревизията и проведеното съдебно производство доказателства, за да се установи реалното предаване и получаване на паричните средства, релевантно за формиране на салдото в началото на ревизирия период, а оттам и на



отчета на паричните потоци за данъчните периоди, съответно и за определянето на данъчните задължения. Органите на приходната администрация са извършили необходимите законово регламентирани процесуални действия, за да установят произхода на заетите средства от посочените лица, респ. възможността на последните да предоставят посочените в договорите за заем суми, и правилно са констатирали липсата на такава. В хода на ревизионното производство при извършената насрещна проверка на дружеството заемодател представител на дружеството не е открит на адреса по седалище и управление, и не са представени писмени обяснения, нито счетоводни документи за отразяване на заемните средства в счетоводните книжа на дружеството (извлечения от счетоводните регистри и оборотни ведомости и др. подобни).

След извършена съвкупна преценка, по съображенията, изложени по-горе, съдът намира за недоказано твърдението на жалбоподателя, че [фирма] му е предоставило паричната сума, посочена в договора за заем. Основополагащо за признаването на получаване на парична сума е наличието на парични средства у заемодателя, т.е. възможността му да предостави заетата сума. В разглеждания случай именно последното обстоятелство не е доказано от носещия доказателствената тежест за това ревизиран данъчен субект, поради което изводът на приходните органи е правилен. По изложените съображения настоящият съдебен състав приема, че макар да са налице оформен договор за заем, от информацията, съдържаща се в публикуваните от соченото дружество-заемодател в публичните регистри пред държавни органи ГФО, се налага извод за липса на възможност за предоставяне на твърдяната парична сума, респ. за недоказаност на предоставянето на заем на жалбоподателката от [фирма] в размер на 580 000,00 лева. При условие, че от касата или от банковата сметка на търговеца са били изплатени средства на физическото лице, то е следвало да бъдат съставени и съответните счетоводни документи от страна на търговеца, който е предприятие по смисъла на Закона за счетоводството и за всяка стопанска операция е задължително да съставя счетоводен документ. Съгласно чл. 53, ал. 1 от Търговския закон всеки търговец е длъжен да води счетоводство, в което да отразява движението на имуществото на своето предприятие в хронологичен ред, чрез извършване на инвентаризация и обобщаване на резултатите от търговската дейност въз основа на записванията в счетоводните книги и изготвяне на годишен финансов отчет.

По изложените съображения настоящата инстанция намира, че твърденият положителен факт за получаването на заема не се установява от събраните в хода на ревизионното и на съдебното производство доказателства, поради което правилно органите по приходите са приели, че не е доказано предоставянето на процесния заем и сумата по договора за заем, сключен с [фирма], не следва да участва при формирането на началното салдо към 01.01.2011 г. на изготвения баланс на разполагаемите парични средства.

Също така по делото не се явява доказано обстоятелството, че посочените физически лица са имали финансовата възможност да предоставят посочените парични средства, и ако това са го направили, респ. че са ги предали. Освен това, следва да бъде отчетено и обстоятелството, че

заемодателят В. В. се явява "свързано лице" по смисъла на § 1, т. 3, б. "а" от допълнителните разпоредби на ДОПК. Представените договори за заем не са нотариално заверени, а и законът не изисква това, за да се обоснове тяхната действителност, но същите удостоверяват факти, които са изгодни за жалбоподателя, а именно удостоверява датата и полагането на подписа на страните по тях. По изложените по-горе съображения, правилно тези договори не са кредитирани.

Неоснователни са оплакванията на жалбоподателя за неизготвянето на общ семеен поток. Данъчното законодателство в РБългария не познава и не регламентира режим на семейно подоходно облагане. Общото изследване на съотношението между приходите и разходите на лицата в съвместно съжителство/съпрузите, принципно е допустимо и в контекста на правилото на чл. 123, ал. 1, т. 2 от ДОПК във връзка с § 1, т. 3, б. "а" от ДР на ДОПК, за да се обоснове прилагането на презумпцията за подлежащ на облагане доход при явно и съществено превишаване на разходите на лицето, и свързаните с него над декларираните получени средства, когато лицата са в едно домакинство. Но тези обстоятелства във всички случаи следва да са установени по отношение на всяко от лицата поотделно и то въз основа на събрани по надлежния за това ред доказателства. В случая, такива доказателства от ревизираното лице не са ангажирани, вкл. и в хода на развилото се съдебно производство.

Също така, внесените от жалбоподателката, на осн. чл.134 ТЗ, допълнителни вноски в притежаваното от нея търговско дружество, са задължение, което не е в режим на СИО по смисъла на СК, поради което правилно са намерили отражение в разходната част на паричния баланс за всеки от ревизираните периоди.

Заключението на вещото лице, което е изградено въз основа на коментираните по-горе недоказани твърдения от фактическа страна, не следва да бъде кредитирано. Нормата на чл. 202 ГПК, приложима в настоящето производство по силата на препращащата разпоредба на § 2 ДР ДОПК определя, че съдът не е длъжен да възприема заключението на вещото лице, а го обсъжда заедно с другите доказателства по делото.

В заключение, жалбоподателят е разполагал с процесуална възможност, в хода на ревизията, вкл. и в хода на производството по обжалване на ревизионния акт да опровергае установените фактически констатации/ които съгласно разпоредбата на чл. 124, ал. 2 от ДОПК се считат за верни до доказване на противното, като ангажира съответните доказателства, във връзка с обективно осъществения данъчен фактически състав и докаже, чрез проведено пълно насрещно доказване, че размера на облагаемата му данъчната основа е друг, респективно, че разходите са покрити от доходи, реализирани в друг данъчен период, надлежно декларирани и обложени, респ. такива които не подлежат на облагане, но това не е сторено, поради което жалбата се явява неоснователна.

След като не е доказано по отношение на получените средства от заеми, че попадат в хипотезите на чл. 13 от ЗДДФЛ, то правилно по аргумент от чл. 12, ал. 1 от ЗДДФЛ същите са преценени от органите на приходната администрация като облагаеми доходи, които следва да участват при

формирането на данъчната основа на лицето през периода на придобиването им. С оглед на това, законосъобразно тези парични средства са характеризирани като облагаеми доходи по чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ и правилно същите са включени при определяне на данъчните основи за облагане с данък по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ за процесните данъчни периоди. В същия смисъл е практиката на ВАС на РБ, изразена в Решение № 6417 от 22.05.2017 г., постановено по адм. дело № 7782/2016 г.; Решение № 1687 от 9.02.2017 г., постановено по адм. дело № 12723/2015 г.

Съобразявайки приетите по делото и неоспорени от жалбоподателя доказателства, събрани в хода на ревизията и изходящи от трети лица, настоящата съдебна инстанция приема, че правилно са определени относимите към жалбоподателя критерии, които са послужили при определянето на данъчната основа за облагане.

Съвкупно, изложеното обуславя извод, че обжалваният ревизионен акт е издаден от компетентен орган и в съответната форма, при спазване на процесуалните и материалноправните разпоредби и не страда от пороци, обуславящи неговата отмяна, поради което подадената срещу него жалба е неоснователна и следва да се отхвърли.

При този изход на делото претенцията на жалбоподателя за присъждане на разноски е неоснователна, а на ответната страна на основание чл. 161, ал. 1, изречение второ и изречение трето от ДОПК следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение, каквото се претендира от ответника. По аргумент от чл. 161, ал. 1, изречение трето от ДОПК дължимият размер на юрисконсултско възнаграждение се определя по правилата на Наредба № 1/09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, т.е. в конкретния случай съобразно материалния интерес, обусловен от спора по настоящото дело (чл. 8, ал. 1 от Наредба № 1/09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения). Последният се формира от сбора на определените с обжалвания РА публични задължения – главница и лихви, който е в размер общо на 98 368,18 лева. Дължимото юрисконсултско възнаграждение, изчислено върху така определения материален интерес по делото съобразно чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, е в размер на 3 481,00 лева. По изложените съображения искането за присъждане на разноски за юрисконсултско възнаграждение в полза на дирекция "ОДОП" – С. при ЦУ на НАП е основателно в частта до посочения размер.

Мотивиран от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1, предложение последно от ДОПК, съдът

## **Р Е Ш И:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на М. М. Х., ЕГН [ЕГН], с адрес: [населено място], ул. "21-ви век" (Студентски) №009, вх.Б, ет.06, ап.049, регистрирана като [фирма], ЕИК[ЕИК] с р е щ у Ревизионен акт № Р-22221517008265-091-001 от 28.09.2018 г., издаден от инспектори по приходите и потвърден с Решение № 450 от 15.03.2019 г. на директора на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП, с който са установени допълнителни задължения за данък върху доходите на

физическите лица (ЗДДФЛ) в размер на 68 559,93 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 29 808,25 лв., или общо 98 368,18 лева, произтичащи от установено превишение на извършените от ревизираното лице разходи спрямо декларираните/получените приходи през всички ревизирани периоди от 2011г. до 2016г., с изключение на 2015 г.

**ОСЪЖДА** М. М. Х., ЕГН [ЕГН], с [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати в полза на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" – С. при ЦУ на НАП разноски за юрисконсултско възнаграждение в размер на 3 481,00 лева.

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

**СЪДИЯ:**