

РЕШЕНИЕ

№ 5185

гр. София, 15.05.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69 състав, в публично заседание на 17.04.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **6689** по описа за **2023** 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).

Образувано е по жалба на К. Т. Д., ЕГН [ЕГН], от [населено място], [улица], №26, ет. 1, ап. 2, срещу Ревизионен акт (РА) №Р-22220421007527-091-001 от 21.12.2022 г., издаден от П. Д. С. – орган, възложил ревизията и М. И. П. – ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с Решение № 457 от 10.04.2023 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) [населено място], относно установен данък върху годишна данъчна основа по чл.17 ЗДДФЛ за 2016 г. и 2017 г. в размер на 25 474.86 лв. главница и лихва за забава в размер на 14 008.51 лв., или общо в размер на 39 483.37 лв.

Жалбоподателят твърди, че ревизионният акт е немотивиран, незаконосъобразен поради неправилно приложение на закона и необоснован поради несъответствие със събраните в хода на ревизията доказателства. Сочил, че за 2016 г. доходите му трудови възнаграждения съгласно стр.15 РД са в размер на 154 112 лв., а не както неправилно са пренесени на стр.44 от РД в размер на 88 899 лв. Изложеното водело до неправилно определяне на недостига за спорните 2016 г. и 2017 г., когато към тях се прибавят признатите от ревизираните органи приходи за 2013 г. и 2014 г. общо в размер на 317 000 лв., от които жалбоподателят претендира, че е спестил 250 000 лв., като начално салдо към 01.01.2015 г., разполагаеми налични, в брой при него. Твърди, че приходните органи не навеждат данни за други значими разходи извън тези за едно основно жилище, един ваканционен имот и един автомобил, поради което

значителните му трудови доходи преди ревизираните периоди позволявали спестяване на средства и покривали недостига за 2016 г. и 2017 г. Касаело се за фактическо положение, недоказуемо с допустимите доказателствени средства. Претендира за отмяна на РА и присъждане на сторените разноси.

Ответникът – директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /ДОДОП/ [населено място] при Централно управление на НАП оспорва жалбата и претендира да бъде потвърден обжалваният акт. Счита, че следва да се възприемат изводите, направени в потвърждаващото решение. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София – град, 69 състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира от фактическа и правна страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22220421007527-020-001 от 29.12.2021 г., издадена от П. Д. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП П., е възложена ревизия на жалбоподателя от органи по приходите М. И. П. (ръководител на ревизията) и С. М. З., за определяне на данък върху годишна данъчна основа по чл.17 ЗДДФЛ за данъчни периоди от 01.01.2015 г. до 31.12.2020 г. в тримесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 12.01.2022 г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 12.04.2022 г. Със ЗИД на ЗВР от 11.04.2022 г. е удължен срокът на ревизията съобразно чл.114, ал.2 ДОПК общо с един месец - до 12.05.2022г. Заповедите са издадени във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и са връчени на задълженото лице.

На основание чл. 34, ал. 1, т. 2 от ДОПК и във връзка с отправено от дирекция СИДДО при ЦУ на НАП искане за обмен на информация с данъчната администрация на Република Гърция е издадена Заповед за спиране на ревизионното производство №Р-22220421007527-023-001/12.05.2022 г. На основание чл. 35 от ДОПК е издадена Заповед №Р-22220421007527-143-001/09.09.2022 г., с която производството е възобновено със срок за приключване на ревизията до 09.09.2022 г. Със ЗИЗВР №Р-22220421007527-020-003/09.09.2022 г. срокът е продължен до 07.10.2022 г.

За доказване компетентността на възложителя на ревизията ответникът е представил Заповед № ЗЦУ-ОПР-9 от 21.05.2021 г., с която изпълнителният директор на НАП е оправомощил Г. Д. – заместник изп.директор на НАП на основание чл.12, ал.6 от ДОПК и чл.10, ал.8 и ал.9 от ЗНАП да определя органи по приходите, за които не се прилагат разпоредбите на чл.7 и чл.8 от ДОПК. Последните разпоредби на ДОПК уреждат компетентността на органите по приходите – обща по чл.7, ал.1 от ДОПК (актовете по този кодекс се издават от орган по приходите, съответно от публичен изпълнител, от компетентната териториална дирекция) и териториална по чл.8, ал.1 от ДОПК.

Със Заповед № З-ЦУ-3603 от 29.12.2021 г. Г. Д., като зам.изп.директор на НАП, е наредил служителите на ТД на НАП, посочени в Заповед № З-ЦУ-3287/08.11.2021 г. да осъществяват производства по данъчно-осигурителен контрол по отношение на лицата, посочени в приложение към заповедта, за които компетентна дирекция съгласно чл.8 от ДОПК е ТД на НАП С.. Жалбоподателят К. Т. Д., ЕГН [ЕГН], е посочен в приложението към заповедта. С раздел I, т.4 от Заповед № З-ЦУ-3287 от 08.11.2021 г., издадена от Г. Д. - зам.изп.директор на НАП, П. Д. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП П., М. И. П. и С. М. З. – органи по приходите в ТД на НАП П., са определени за служители, спрямо които не се прилагат правилата по чл.7, ал.1 и чл.8 от ДОПК.

Възложителят на ревизията П. Д. С. е орган по приходите, посочен в Заповед № РД-01-787 от 08.11.2021 г. като такъв, спрямо когото не се прилагат правилата по чл.7 и чл.8, ал.1 от ДОПК и същевременно е натоварен с функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК.

Съгласно Тълкувателно решение № 2 от 14.05.1991 г. по гр. д. № 2/1991 г., ОСГК на ВС: Административният орган трябва да е компетентен по материя, по място и по степен. Съответно на това некомпетентността може да бъде материална, териториална и по степен. Издадено при действието на З., посоченото ТР № 2/1991 г. възприема разбирането, че „при определени предпоставки по-горестоящият административен орган може и сам да издаде административния акт (вж. чл. 30, ал. 3 З.). С това обаче законът е очертал едно правомощие на по-горестоящия орган, действащ като контролен в производството по обжалване на вече издаден административен акт“. Според настоящия съдебен състав, този извод в ТР № 2/1991 г. на ВС е ценен с оглед допускане на възможност за „промени“, „изменение“ на компетентността „при определени предпоставки“ в случаите – определени в закон. В подкрепа на този извод е легалното определение за „административен орган“ по пар.1, т.1 от ДР на АПК, според което това е орган, който принадлежи към системата на изпълнителната власт, както и всеки носител на административни правомощия, овластен въз основа на закон. Компетентността на административният орган е законово призната способност на даден орган да издаде точно определен административен акт - по материя, по място и по степен. След като тя произтича от закона, то отново законов нормативен акт може да уреди конкретни хипотези на промяна на компетентността. Такава законова разпоредба е чл.10, ал.9 от ЗНАП, в сила от 01.01.2021 г., според която при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции изпълнителният директор или оправомощено от него лице може със заповед да нареди служители от една териториална дирекция да осъществяват правомощията си по отношение на лица, за които съгласно правилата на чл.8 ДОПК компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа. Очевидно се касае до законоустановена възможност за промяна на териториалната компетентност по чл.8, ал.1 ДОПК и възлагането ѝ на органи от „некомпетентна“ по чл.8, ал.1 от ДОПК териториална дирекция.

Тази възможност безспорно е приложима към ревизионното производство, в което разпоредбата на чл.112, ал.2, т.1 ДОПК урежда компетентност на възложителите на ревизията, определена от териториалния директор на компетентната териториална дирекция. Няма спор, че съгласно чл.8, ал.1, т.1 от ДОПК компетентна ТД на НАП в случая е в [населено място]. Именно посочената териториална компетентност е променена в процесната ревизия на основание законовата възможност по чл.10, ал.9 ЗНАП. Това е сторено със Заповед № 3-ЦУ-3287/08.11.2021 г. на Г. Д. – зам.изп.директор на НАП, чиято компетентност произтича от Заповед № ЗЦУ-ОПР-9 от 21.05.2021 г. на изп. директор на НАП, с която на Г. Д. е делегирана компетентност да определя органи по приходите, за които не се прилагат правилата по чл.7, ал.1, и чл.8 ДОПК.

По изложените съображения и при изпълнение на визираните законови предпоставки съдът приема, че процесната ревизия е възложена от компетентен териториален орган по приходите.

Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали ЗВР, РД и РА, се установява от представените от ответника удостоверения на л.90-97 от делото,

поради което съдът приема, че документите са подписани с валидни квалифицирани електронни подписи. Доказателствата не са оспорени от противната страна, вкл. по реда на чл.184 ГПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22220421007527-092-001/21.10.2022 г., връчен на жалбоподателя на 02.12.2022 г. Срещу РД не депозирано възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията е приключила с РА №Р-22220421007527-091-001/21.12.2022 г., издаден от П. Д. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП П. – орган, възложил ревизията и М. И. П., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП П. – ръководител на ревизията.

Според констатациите, изложени в РД/РА, през ревизираните периоди К. Т. Д. е местно физическо лице по смисъла на чл. 4, ал. 1 от ЗДДФЛ и по силата на чл. 6 от с.з. е носител на задължението за данъци върху доходи, придобити от източници в Република България и в чужбина. По отношение на семейния статус на ревизирания субект е констатирано, че същият е сключил брак със С. Ц. Д. и има едно непълнолетно дете – Т. К. Д..

Установени са данни за юридическите лица, в управлението на които К. Д. е имал и има участие, както и за дружествата, с които същият е бил в трудови правоотношения. Ревизията се предхожда от извършена проверка на К. Т. Д. за установяване на съответствие между получените от него доходи и придобитото имущество за периода 01.01.2013 г. - 31.12.2017 г., приключила с Протокол №ПФ-22220518000813-073-001/03.10.2019 г. Към тази проверка са присъединени доказателства и протокол от предхождаща проверка за установяване на факти и обстоятелства, приключила с Протокол №П-22220518088059-073-001/31.10.2018 г.

С Протокол №1550471/10.02.2022 г. са приобщени доказателства, събрани в хода на цитираните проверки на К. Д. с УИН П-22220518088059 и УИН ПФ-22220518000813. С Протокол №1789925/11.03.2022 г. са приобщени доказателства, събрани в хода на проверка с УИН П-22220421063132.

Въз основа на представени при предходните контролни производства документи - служебни бележки, издадени от работодатели, е установен размерът на получените от лицето доходи по трудови правоотношения. За ревизираните 2015 г. и 2017 г. са подадени годишни данъчни декларации по чл. 50 от ЗДДФЛ с попълнени приложения №б, в които са декларирани доходи от други източници по чл. 35 от ЗДДФЛ. Констатирано е, че субектът не е подавал декларации в качеството си на самоосигуряващо се лице.

Анализът на наличните доказателства е показал, че през ревизираните периоди К. Д. е получавал и предоставял парични заеми от/на множество юридически и физически лица. В тази връзка са проследени движенията на средствата по банковите му сметки, извършените разходи за придобиване на движимо и недвижимо имущество, разходи за лични пътувания в чужбина и т.н.

Изискана е информация от трети лица, в т.ч. търговски банки, дружества, предоставящи комунални и битови услуги на населението, мобилни оператори, Столична община, дружествата-работодатели на К. Д. и други юридически лица, подробно описани в РД.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на физическите лица Т. К. Д., Р. Ц. Д., М. Я. М., Р. Н. Д., А. С. С., С. Д. Ц., М. А. С., Б. В. М., И. С. К., Р. А. Б., К. Ц. П., Б. В. Ч., И. Е. Б.. Резултатите от извършените проверки са обективирани в

съставени протоколи за извършени насрещни проверки (ПИНП), описани подробно в РД.

Чрез дирекция СИДДО при ЦУ на НАП е изпратено искане за обмен на информация с данъчната администрация на Република Гърция по отношение на притежавани от К. Д. банкови сметки и имущество. Получени са отговори с изх. №М-24-28-540#3/25.03.2022 г. и №М-24-15-553#2/08.09.2022 г.

Извършени са проверки на данни в информационната система на НАП за установяване на индивидуализиращи данни на определени лица, към които ревизирият субект е извършвал плащания, както и за декларираните данни, свързани с К. Т. Д..

Въз основа на събраните доказателства, в т.ч. при предходни контролни производства, извършени насрещни проверки, предоставени от трети лица, анализ на данни от информационната система на НАП и т.н., е извършена съпоставка между доходите и имуществото на ревизираното лице. В резултат е установено несъответствие за 2015 г., 2016 г. и 2017 г., съответстващо на хипотезата, визирана в чл. 122, ал. 1, т. 7 от ДОПК, а именно - 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 ревизирият период.

Във връзка с горното на жалбоподателя са връчени уведомления по чл. 17, ал. 1, т. 2 и чл. 124, ал. 1 от ДОПК, с които е уведомен, че основата за облагане с данъци ще бъде определена по особения ред на чл. 122, ал. 2 от ДОПК, като му е предоставена възможност за вземане на становище и представяне на доказателства. В определения 14-дневен срок К. Д. не е представил доказателства и не е взел становище. При тези обстоятелства ревизията е извършена по особения ред, предвиден в чл. 122 – 124 от ДОПК. Органите по приходите са анализирали относимите обстоятелства, които в случая са визираните в т. 1, 2, 3, 4, 8, 10, 14 и 16 на чл. 122, ал. 2 от ДОПК.

В хода на ревизията не е предоставена информация и доказателства за разполагаеми налични парични средства в брой в началото и края на всеки от ревизираните периоди. В тази връзка /и доколкото е установено, че преди началото на ревизираните периоди жалбоподателят е получавал доходи в значителен размер по трудови правоотношения/ ревизиращите са приели, че към 01.01.2015 г. е разполагал с налични парични средства в брой в размер на 5 000,00 лв.

Установено е, че през 2015 г. К. Д. е придобил луксозен автомобил марка BMW, модел X6 xDrive 40d. На продавача „БОВА КАР“ ЕООД е преведена сума в размер 118 000,00 лв. от сметка в „Общинска банка“ АД, а за разликата в размер на 37 000,00 лв. е извършено прихващане въз основа на споразумителен протокол от 27.11.2015г.

По данни, предоставени от гръцката администрация е установено, че на 26.04.2016 г. ревизираното лице е придобило недвижим имот с площ от 112,75 кв.м. на адрес: 5th floor, 14 Passa (Thrasyvoulou) street, 18534, Piraeus, Greece, за което на продавачите е била платена цена от 105 000 евро или 205 362,15 лв.

Установено е още, че по силата на нотариален акт №26 от 28.08.2017 г., К. Д. е придобил апартамент, избено и таванско помещение, заедно с 9/13 ид. части от дворно място в [населено място], [улица], в което е построена сграда с площ от 605 кв.м. за продажна цена в размер на 215 000 евро или легова равностойност по фиксинга на БНБ в размер на 420 503,45 лв.

Въз основа на горната информация е извършена съпоставка на притежаваното имущество и направените разходи с получените от К. Т. Д. доходи за ревизираните периоди от 01.01.2015 г. до 31.12.2020 г. За периодите 2018 г., 2019 г. и 2020 г. не е установено несъответствие и съответно не е определен дължим данък. За ревизираните 2015 г., 2016 г. и 2017 г. е установено превишение на разходите над получените доходи. Тези несъответствия са възприети от ревизиращите като доходи, с неустановен произход, за които липсват данни и доказателства да са необлагаеми или освободени от облагане по смисъла на ЗДДФЛ. В тази връзка и по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК са определени годишни данъчни основи, подлежащи на облагане с данък по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ, както следва:

- 2015 г. – годишна данъчна основа в размер на 9 275,30 лв. и полагащ се данък в размер на 927,53 лв. Тъй като на 02.06.2020 г. лицето е внесло данък по ГДД в размер на 7 332,00 лв., след ревизията е установен надвнесен данък в размер на 6 404,47 лв.;
- 2016 г. – годишна данъчна основа в размер на 198 931,33 лв. и полагащ се данък в размер на 19 893,13 лв. Ревизираният субект не е декларирал данни за периода.;
- 2017 г. – годишна данъчна основа в размер на 88 057,27 лв. и полагащ се данък в размер на 8 805,73 лв. След приспадане на внесения по ГДД данък в размер на 3 224,00 лв. е *останало задължение за довносяне в размер на 5 581,73 лв.*

Ревизионният акт е връчен на 18.01.2023 г. и оспорен по административен ред с жалба вх. №94-К-28 от 31.01.2023 г. Срокът за произнасяне по чл.155, ал.1, вр. чл.146 ДОПК, е до 08.04.2023 г. (събота, неработен ден). В този срок, на 10.04.2023 г. е постановено Решение № 457 от 10.04.2023 г. на директора на ДОДОП С., с което РА е обявен за нищожен за ревизираната 2015 г., а за **2016 г. и 2017 г.** е потвърден, в която част е предмет на съдебно оспорване съгласно чл.156, ал.1 от ДОПК. Решение № 457 от 10.04.2023 г. е подписано от Ж. Б. – заместник директор на ДОДОП София при условията на заместване въз основа на Заповед № ЗЦУ-ОПР-53 от 01.12.2022 г. и разрешен на титуляра Е. С. П. отпуск в периода от 10.04. до 18.04.2023 г. (л.15-16).

Решение № 457 от 10.04.2023 г. на директора на ДОДОП С. е връчено на 09.05.2023 г. Жалбата, по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена на 22.05.2023 г. - в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване административен акт, поради което е допустима.

Разгледана по същество, съдът намира следното от правна страна:

При служебната проверка по чл.160, ал.2 ДОПК съдът констатира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.3 ДОПК органи по приходите и при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК. Липсват данни за допуснати в хода на ревизията съществени процесуални нарушения, вкл. на специалните правила на чл.122-124 от ДОПК.

С уведомления по чл. 124, ал. 1 и чл. 17, ал. 1, т. 2 от ДОПК, ревизираният субект е бил информиран, че основата за облагане с данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за ревизираните периоди ще бъде определена по реда на чл. 122 от ДОПК. На лицето е предоставена възможност в 14-дневен срок да представи доказателства, в т.ч. да попълни декларации по чл. 124, ал. 3 от ДОПК и да вземе становище. В

законоустановения 14-дневен срок и до приключване на ревизията не са представени становище и попълнени декларации по чл. 124, ал. 3 от ДОПК. Освен попълнени декларации по чл. 124, ал. 3 от ДОПК в хода на ревизията жалбоподателят не е представил и исканите му документи въз основа на връчени четири ИПДПОЗЛ, необходими за установяване на основата за облагане с данъци. Установеното при ревизията, че за част от ревизираните периоди декларираните и/или получените приходи и доходи на ревизираното лице не съответстват на имущественото и финансовото му състояние за ревизирания период правилно е квалифицирано като основание по чл. 122, ал. 1, т. 7 от ДОПК за провеждане на ревизия по особения ред на чл.122-124 от ДОПК. Липсват данни за допуснати процесуални нарушения в хода на особеното ревизионно производство. При тези данни и по силата на чл.124, ал.2 от ДОПК фактическите констатации в РА се смятат за верни до доказване на противното. Страните определят спора като правен – относно основанието и размера на установените данъчни задължения по чл.17 ЗДДФЛ за 2016 г. и 2017 г.

I. Относно спорното начално салдо към 01.01.2015 г.:

Установява се от мотивите на стр.10 РД, че през 2013 г. ревизираното лице е придобило облагаем доход от трудови правоотношения в размер на 192 064.10 лв., удържани ЗОВ по реда на КСО и ЗЗО в размер на 3354.00 и авансово удържан/внесен данък по ЗДДФЛ в размер на 18871.01 лв., съгласно служебна бележка, издадена от „ГЛОБАЛ МАРКЕТС“ ООД, ЕИК[ЕИК]. Чиста сума – **169 839 лв.**, или месечен доход от 14 153.25 лв. при деклариран от лицето консумативни разходи от 600-700 лв. на месец.

Пак според стр.11 от РД, че през 2014 г. ревизираното лице е придобило облагаем доход от трудови правоотношения в размер на 125 555.56 лв., удържани ЗОВ по реда на КСО и ЗЗО в размер на 2141.40 и авансово удържан/внесен данък по ЗДДФЛ в размер на 12 341.42 лв., съгласно служебна бележка, издадена от „ГЛОБАЛ МАРКЕТС“ ООД, ЕИК[ЕИК]. Чиста сума – **111 072.74 лв.**, или месечен доход от 9 256.06 лв. при деклариран от лицето консумативни разходи от 600-700 лв. на месец.

Посочи се, че през 2013 г. ревизираното лице е придобило нетен доход от трудови правоотношения в размер на 169 839 лв., или месечен доход от 14 153.25 лв. при деклариран от лицето 600-700 лв. консумативни разходи.

На 22.01.2013 г. лицето е придобило лек автомобил „Я. ХФ“ рег. [рег.номер на МПС] за сумата от 82 071.49 лв. През 2013 г. лицето няма пътувания в чужбина. При проверки в ПП VAT 14 от регистрирани по ЗДДС лица К. Д. има покупки на стойност 4735.99 лв. през 2013 г. (стр.13 от РД).

Въз основа на изложеното следва да се приеме, че за **2013 г.** доходите на лицето превишават разходите с общо **74 631.52 лв.** (нетните трудови доходи минус посочените разходи и минус общо 8400 лв. годишни комунални разходи).

През 2014 г. ревизираното лице е придобило нетен доход от трудови правоотношения в размер 111 072.74 лв., или месечен доход от 9 256.06 лв. През 2014 г. пътуванията на лицето в чужбина са на стойност 5900.00 лв. При проверки в ПП VAT 14 от регистрирани по ЗДДС лица К. Д. има покупки на стойност 1625.32 лв. през 2014 г. (стр.13 от РД).

Въз основа на изложеното следва да се приеме, че за **2014 г.** доходите на лицето превишават разходите с общо **95 147.42 лв.** (нетните трудови доходи минус посочените разходи и минус общо 8400 лв. годишни комунални разходи).

Превишението на доходите над разходите на лицето за 2013 г. и 2014 г. е общо в размер на **169 778.94 лв.**

Според стр.41 от РД през 2013 г. и 2014 г., освен за живот и покупка на автомобил, лицето е сторило *разходи* за: покупка на гуми, за застраховки, преводи в полза на физически лица, електронни покупки, плащания чрез ПОС, платени глоби общо в размер на 13 338.46 лв., плащане в полза на „Травел Хъб“ ЕООД в размер на 720 лв., през 2014 г. – преводи в полза на физически лица общо в размер на 71 708.65 лв. Отделно от изложеното са описани и предоставени *от Д.* през 2013 г. парични заеми общо в размер на 66 230 лв., или разходите на лицето общо за 2013 г. и 2014 г. са в размер на **151 997.11 лв.** Разликата между приходите и разходите за 2013 г. и 2014 г. е положителна в размер на **17 781.83 лв.**

Видно от таблица на стр.40 от РД като налични парични средства към 01.01.2015 г. по банкови сметки е приета сума от **23 055.55 лв.**, а като налични парични средства към 01.01.2015 г. – сумата от **5000 лв.**

Приета по делото съдебно-счетоводна експертиза потвърждава, че към 31.12.2014 г. наличността на парични средства по банкови сметки на Д. е 23 902.79 лв. Разликата е незначителна и не може да повлияе на крайните правни изводи за различна първоначална разполагаема сума.

Въз основа на изложеното съдът намира възраженията на жалбоподателя за различна първоначална налична сума към 01.01.2015 г. за неоснователни. Д. сочи, че е спестил около 250 000 лв., които били изтеглени и разполагаеми в брой при него, съхранени в жилището му. Тези благоприятни за него твърдения, освен недоказани, се явяват оборени от събраните по делото доказателства. Засегнатото лице счита, че се касае за фактическо положение, която няма как да бъде доказано с допустими и относими доказателства, но за целите на съдебния процес доказването се осъществява именно с доказателствени средства и съобразно общата доказателствена тежест по чл.154, ал.1 от ГПК, вр. пар.2 от ДР на ДОПК. След като носи доказателствена тежест да установи благоприятния за него факт на разполагаеми към 01.01.2015 г. парични средства в брой в размер на 250 000 лв., то жалбоподателят следва да понесе и неблагоприятните последици от несправянето с тази доказателствена тежест.

Съдът намира тези твърдения на лицето за негова защитна теза в хода на съдебното производство, доколкото в хода на ревизията от него е поискано да декларира в какъв размер са разполагаемите парични средства в началната и крайна дата на съответния проверяван период, при което Д. предоставил сведение, че няма спомен за притежаваните от него парични средства (стр.40 от РД).

По изложените съображения съдът намира оспорения РА за законосъобразен в частта на установени разполагаеми средства към 01.01.2015 г.

II. Относно спорните доходи от трудови правоотношения:

Лицето е декларирало, че в периода от 2013 г. до 2017 г. доходите му са

единствено от трудови правоотношения.

Според стр.11 от РД през **2015 г.** по данни от предоставени *служебни бележки* лицето е придобило облагаем доход от трудови правоотношения в размер на 92 609.01 лв., удържани ЗОВ по реда на КСО и ЗЗО в размер на 3084.27 лв. и авансово удържан/внесен данък по ЗДДФЛ в размер на 8952.47 лв., съгласно служебна бележка, издадена от „Дайнамик Трейдинг Стратеджис“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Чиста сума – **80 572.27 лв.**, или месечен доход от 6714.36 лв. при декларирано от лицето консумативни разходи от 600-700 лв. на месец.

Според стр.15 от РД за 2015 г. видно от справка „Данни за осигурените лица по ЕГН – Декларации обр.1“ лицето има *начислено* нетно възнаграждение в размер на **186 432.65 лв.**

За 2015 г. лицето е подало ГДД по чл.50 от ЗДДФЛ с попълнено приложение № 6 „Доходи от други източници по чл.35 от ЗДДФЛ“ в размер на **73 324.10 лв.**

Според стр.11 от РД през **2016 г.** по данни от предоставени *служебни бележки* лицето е придобило облагаем доход от трудови правоотношения в размер на 122 880 лв., удържани ЗОВ по реда на КСО и ЗЗО в размер на 4024.80 лв. и авансово удържан/внесен данък по ЗДДФЛ в размер на 11885.52 лв., съгласно служебна бележка, издадена от „Дайнамик Трейдинг Стратеджис“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Чиста сума – **106 969.68 лв.**, или месечен доход от 8914.14 лв. при декларирано от лицето консумативни разходи от 600-700 лв. на месец.

Според стр.15 от РД за 2016 г. видно от справка „Данни за осигурените лица по ЕГН – Декларации обр.1“ лицето има *начислено* нетно възнаграждение в размер на **154 112.53 лв.**

Според стр.11 от РД през **2017 г.** по данни от предоставени *служебни бележки* лицето е придобило облагаем доход от трудови правоотношения в размер на 122 994.40 лв., удържани ЗОВ по реда на КСО и ЗЗО в размер на 4150.64 лв. и авансово удържан/внесен данък по ЗДДФЛ в размер на 11884.38 лв., съгласно служебна бележка, издадена от „Дайнамик Трейдинг Стратеджис“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Чиста сума – **106 969.38 лв.**, или месечен доход от 8913.28 лв. при декларирано от лицето консумативни разходи от 600-700 лв. на месец.

Според стр.15 от РД за **2017 г.** видно от справка „Данни за осигурените лица по ЕГН – Декларации обр.1“ лицето има *начислено* нетно възнаграждение в размер на **126 959.40 лв.**

За **2017 г.** лицето е подало ГДД по чл.50 от ЗДДФЛ с попълнено приложение № 6 „Доходи от други източници по чл.35 от ЗДДФЛ“ в размер на 32 249.06 лв.

Р. средства по банкови сметки на лицето са описани на стр.22 от РД, а на стр.23 – предоставени на лицето *служебни аванси* от търговски дружества, както следва: за 2015 г. 125 000 лв. от „Ерида Асет Мениджмънт“ ЕООД, 90 700 лв. за 2015 г. от „Дайнамик Трейдинг Стратеджис“ ЕООД и 1000 лв. от „Глобал Маркест“ ЕООД, или общо за *2015 г.* – *216 700 лв.*; общо 89 899 лв. за 2016 г. и 205 074.30 лв. служебен аванс от „Дайнамик Трейдинг Стратеджис“ ЕООД за 2017 г.

В хода на ревизията е направена справка за актуалното състояние на всички трудови договори на К. Д. (стр.28-29 от РД). На установените работодатели са изпратени ИПДСПОТЛ, но дружествата не са предоставили исканата информация (стр.28-29 от РД). При тези данни ревизорите са предприели подход (потвърден посредством назначена съдебно-счетоводна експертиза)

по установяване на доходите на лицето не въз основа на предоставени от работодателите служебни бележки и налична информация в ИМ на НАП по справки декларации-образец 1, а по данни от движението по банкови сметки на ревизираното лице относно предоставени му служебни аванси (стр.30 от РД). Получените под формата на служебни аванси суми за целите на съпоставката са приети като доходи от трудови правоотношения. Този подход е потвърден от горестоящия административен орган, който в Решение № 457/10.04.2023 г. е посочил, че установеното по декларации обр.1 нетно трудово възнаграждение е начислено, но липсват данни тези суми реално да са изплатени от работодателите.

Отделно от трудовите доходи са установени сключени договори за кредити, както следва:

1. По договор за паричен заем от 02.12.2014 г. с заемодател Р. Ц. Д. е предоставена сума в размер на 12 377.90 лв. със срок на връщане – 31.12.2019 г.

2. По договор за паричен заем от 18.02.2017 г. с заемодател Р. Ц. Д. е предоставена сума в размер на 440.00 лв. със срок на връщане – 31.12.2019 г. Приходните органи не оспорват, че заемодателят е разполагал с финансов ресурс за предоставяне на средствата.

3. По договор за паричен заем от 27.06.2017 г. с заемодател „КИЙСТОУН АНАЛИЗИЗ“ ЕООД, ЕИК [ЕИК], е предоставена сума в размер на 56 878.44 лв. със срок на връщане – 31.12.2020 г.

При извършената му насрещна проверка дружеството не е предоставило доказателства за финансова възможност за предоставяне на паричните средства. Установено е, че дружеството няма подадени ГДД по ЗКПО за периода 2016 г., 2017 г. и 2018 г. Сумата не е включена в паричния поток.

4. По договор за паричен заем от 08.12.2017 г. с заемодател „СУПЕР МАРКЕТИНГ“ ЕООД, ЕИК [ЕИК], е предоставена сума в размер на 8122.10 лв. със срок на връщане – 31.12.2020 г.

При извършената му насрещна проверка дружеството не е предоставило доказателства за финансова възможност за предоставяне на паричните средства. Установено е, че дружеството няма подадена ГДД по ЗКПО за 2017 г., от която да се направи извод, че разполага с наличен финансов ресурс.

5. По договор за банков кредит от 22.08.2017 г. с кредитор „Общинска банка“ АД на лицето е предоставен жилищен кредит в размер на 293 400 лв.

В хода на ревизията са установени притежаваните от лицето банкови сметки, придобити недвижими имоти и МПС, както и предоставени от К. Т. Д. парични заеми в полза на физически лица.

Съдът кредитира приета по делото съдебно-счетоводна експертиза, посредством която се установява подходът на приходните органи при определяне на данъчните задължения по чл.17 от ЗДДФЛ по реда на чл.122 от ДОПК. В хода на ревизията са доказване на твърдените доходи от трудови правоотношения са събрани следните доказателства: 1. Служебни бележки от работодатели; 2. Служебно са събрани данни от ИМ на НАП от подадени справки – декларации обр.1 относно начислени трудови възнаграждения и 3. Направен е анализ на движението на банкови сметка на Д. за получени суми с основание „служебни аванси“.

Както пояснява вещото лице Г. А. в о.с.з. на 17.04.2024 г. служебните аванси се отпускат целево (напр. за командировки в страната и чужбина, за закупуване на активи, за плащане на услуги и при други поводи), респ. тези суми следва да се използват по предназначение и впоследствие – да се отчетат със счетоводни документи, а ако не са използвани – да се възстановят. Видно от РД и РА, при определяне на доходите на лицето приходните органи не се позовават на служебните бележки от работодатели или на информацията от справки декларации – образец 1 с данни за нетни трудови възнаграждения, а са стъпили на т.нар. банкови сметки на Д., по които той е получавал служебни аванси като са приели, че това са трудови доходи. В същото време (според вещото лице) липсва изследване на ниво дружества, предоставили тези служебни аванси, относно посочените техни характеристики – предназначение на предоставяне, отчитане или възстановяване.

Съдът съобразява, че в хода на ревизията на дружествата – работодатели на жалбоподателя са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения, по които не са представени доказателства (стр.29 от РД). Това от една страна пречатства коректното изчисление на трудовите доходи на ревизираното лице и потвърждава необходимостта от извършване на ревизия по особения ред на чл.122-124 от ДОПК. От друга страна в РД/РА се съдържат констатации, че банковите извлечения са представени по начин, който затруднява проследяване движението по сметките поради липса на последователност и непредставяне на извлечения за целите периоди (стр.41-42 от РД). Не без значение и фактът на липса на доказателства за предназначение, отчитане или възстановяване на служебните аванси, което е косвено указание, че същите са трудови доходи. Тук е мястото да се посочи, че между установените три вида доказателствени източници на трудовите доходи на лицето *не съществува съответствие*. Напълно различни са сумите по служебни бележки, по справки-декларации обр.1 и по банково движение на служебни аванси. Сравнението на размерите на трудови доходи по служебни бележки и по справки-декларации обр.1 показва значително несъответствие: за 2015 г. – 80 572.27 лв. по служебни бележки и 186 432.65 лв. по декл.обр.1; за 2016 г. – 106 969.68 лв. по служебни бележки и 154 112.53 лв. по декл.обр.1; за 2017 г. – 106 969.38 лв. по служебни бележки и 126 959.40 лв. по декл.обр.1. Тези значими разлики, както и доводите в потвърждаващото решение на ДОДОП С., че декл.обр.1 съдържа данни за начислени, но не и за реално изплатени суми, правилно и обосновано са навели приходните органи на извод, че дори за целите на особеното ревизионно производство по чл.122-124 от ДОПК тези данни не могат да се използват като източник на коректна информация за облагаеми доходи.

На следващо място, приетата по делото съдебно-счетоводна експертиза потвърждава, че възприемането на подход по съобразяване единствено на сумите, получени по служебни аванси, е най-благоприятен за лицето с оглед на *общите крайни резултати*. При непредставяне на доказателства в отговор на връчени ИПДПОЗЛ/ТЛ както от ревизираното лице, така и от неговите работодатели, и при установената липса на съответствие между отделните суми, правилно приходните органи са възприели подход по избор

на някоя от алтернативите, а не подход по сборуване на установените суми. Несподелим е подходът на жалбоподателя, който претендира единствено за ревизираната 2016 г. съобразяване на данните по декл.обр.1 в размер на 154 112.53 лв., вместо сумите по служебни аванси от 89 899 лв. Ако се възприеме този подход, то и за ревизираната 2017 г. данните са изключително неблагоприятни за лицето, тъй като сумите по декл.обр.1 в размер на 126 959.40 лв., докато тези по служебни аванси са в значително по-висок размер (т.е. повече доходи) от 205 574.84 лв. По идентичен начин, за 2015 г. ревизорите са съобразили получените служебни аванси в общ размер на 216 700 лв. (който е по-благоприятен за лицето), вместо сумата по служебни бележки от 80 572.27 лв. или от 186 432.65 лв. по декл.обр.1.

В заключение, контролните изчисления на вещото лице А. във вариант II показват, че дори при вариант, в който се вземат предвид сумите по декл.обр.1 *общите крайни резултати за 2016 г. и 2017 г. са по-неблагоприятни за лицето – таблица в заключителната част (колони годишно данъчно задължение и данък за довносяне)*. На тези крайни изводи не могат да повлияят и изчисленията на вещото лице за различен размер на налични парични средства в брой към 01.01.2015 г. (таблица № 9, стр.17 от заключението), тъй като крайният резултат на 2015 г. и при този вариант е отрицателен и не влияе на резултатите за следващата 2016 г. (таблица № 10, в която паричните средства в брой са 0.00 лв.). в тази насока са и поясненията на вещото лице в о.с.з. на 17.04.2024 г., според които дори и смяната на подхода не води до облекчение на данъчното задължение, защото е изчислен общ данък за довносяне (за 2016 г. и 2017 г.) в по-голям размер.

По изложените съображения съдът намира оспорения РА като постановен при правилно приложение на закона. Дължимо е отхвърляне на оспорването.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 от ДОПК на ответника се дължи юрисконсултско възнаграждение в размер на 3808.67 лв. съгласно чл.8, ал.1, вр. чл.7, ал.2, т.4 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения съобразно обжалваемия интерес от **39 483.37 лв.**

Водим от изложеното и на основание чл.172, ал.2 от АПК и чл.160 ал.1 от ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на К. Т. Д., ЕГН [ЕГН], от [населено място], [улица], №26, ет. 1, ап. 2, срещу Ревизионен акт (РА) №Р-22220421007527-091-001 от 21.12.2022 г., издаден от П. Д. С. – орган, възложил ревизията и М. И. П. – ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с Решение № 457 от 10.04.2023 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място], относно установен данък върху годишна данъчна основа по чл.17 ЗДДФЛ за 2016 г. и 2017 г. в размер на 25 474.86 лв. главница и лихва за забава в размер на 14 008.51 лв., или общо в размер на **39 483.37 лв.**

ОСЪЖДА К. Т. Д., ЕГН [ЕГН], от [населено място], [улица], №26, ет. 1, ап. 2, от САК, да заплати на Национална агенция по приходите - дирекция

„Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при НАП,
юрисконсултско възнаграждение в размер на 3808.67 лв.

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

СЪДИЯ: