

РЕШЕНИЕ

№ 2442

гр. София, 10.04.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 54 състав,
в публично заседание на 26.01.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Атанас Николов

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **4002** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на Б. Н. Р. ЕГН [ЕГН] срещу Ревизионен акт (РА) №Р-22221721000779-091-001/ 16.12.2021 г., издаден от Х. Б. М. - орган, възложил ревизията и Й. Н. И. - ръководител на ревизията, с който е доначислен данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ в размер на 132 401,77 лв. и съответните лихви в размер на 32 571,22 лв. за 2017 г., 2018 г. и 2019 г., потвърден в тази част с Решение № 399 от 14.03.2022 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП. Излагат се твърдения за неприложимост на процесуалния ред по чл.122 ДОПК, а по същество за незаконосъобразност на акта и потвърдителното решение на ОДОП. В този смисъл се отправя искане до съда да отмени ДРА.

В с.з. страните редовно призовани поддържат жалбата и желаят постановяване на решение от съда в искания от тях смисъл. Претендират присъждане на разноските по длото.

Представител на СГП, редовно уведомена не се явява.

По фактите.

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221721000779-020-001/ 10.02.2021 г.. връчена на 19.02.2021 г., издадена от Х. Б. М., на длъжност началник сектор в ТД на НАП С., определен да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2. т. 1 от ДОПК и чл. 119. ал. 2 от ДОПК със Заповед №РД-01-128/ 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия за определяне на задълженията върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2019 г. Срокът за извършване на ревизията е продължен до 19.07.2020 г. със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221721000779-020-002/ 10.05.2021 г.

Жалбоподателят Б. Н. Р. е местно физическо лице по смисъла на чл. 4, ал. 1, т. 1 от ЗДДФЛ, не е женен и има едно дете. Живее на семейни начала с Цветя Г. Т.. С тях живеят и двете деца от предишен брак на Цветя Т.. Съдружник е и представляващ „ХОРИЗОНТ САЩ“ ООД. ЕИК[ЕИК]. Има участия в „ЕВРОПАТУР ПРЕМИУМ“ ООД. ЕИК[ЕИК] и „ПЛАНА СЪЛЮШЪНС“ ООД. ЕИК[ЕИК] Получават е доходи по трудови правоотношения от „И АР ПИ БЪЛГАРИЯ“ ООД с ЕИК[ЕИК], „ПРОГРЕС СОФТУЕР“ ЕАД с ЕИК[ЕИК] и „ПЛАНА СЪЛЮШЪНС“ ООД. Има регистриран договор за управление и контрол от 02.01.2017 г. в „ХОРИЗОНТ САЩ“ ООД. Получават е суми по граждански договори с „БИОТИМ СОФТУЕР“ ЕООД. ЕИК[ЕИК] и „БОЛКАН БИОРЕС“ ЕООД. ЕИК[ЕИК].

За ревизираните данъчни периоди не е подавал годишна данъчна декларация (ГДД) за 2015 г.. 2016 г. и 2017 г. За 2018 г. е декларирал сума от годишни данъчни основи по чл. 17 от ЗДДФЛ в размер на 12 885,90 лв.. а за 2019 г. -99 642.92 лв. 2011 г.

С цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за определяне данъчните задължения на ревизираното лице, са извършени редица процесуатни действия, които са подробно описани в констативната част на РД - неразделна част от РА по смисъла на чл. 120. ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 37. ал. 3, чл. 53 и чл. 56. ат. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени два броя Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) №Р-22221721000779-040-001/ 22.02.2021 г., с което са изискани документи и справки, касаещи придобитите доходи и направените разходи и №Р-2222172000779-040-001/ 22.02.2021 г. са изискани документи, доказващи източниците и размера на получените доходи, документи за притежавано движимо и недвижимо имущество, документи за притежавани финансови активи, дялове в търговски дружества, получени заеми и други, наличности на парични средства в брой към 01.01.2015 г., към 31.12.2015 г.. както и в началото и края на всяка от останалите ревизирани години, заверени копия на документи за извършените разходи. Изготвени са Уведомление по чл. 124. ал. 1 от ДОПК №Р-22221721000779-113-001/23.06.2021 г. и Уведомление по чл. 17. ал. 1.т. 2 от ДОПК №Р-22221721000779-139-001/23.06.2021 г.. връчени на 23.06.2021 г. и 02.07.2021 г. На 02.07.2021 г. е връчено ИПДПОЗЛ №Р-22221721000779-040-003/ 23.06.2021 г., с което е изискана декларация по чл. 124. ал. 3 от ДОПК.

На основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК са изпратени искания за извършване на действия от други контролни органи, изх. №Р-22221721000779-032-002/01.03.2021 г. до МВР дирекция Миграция С. за дата и място на напускане и влизане в страната, получен е отговор на 20.07.2021 г., изх. №Р-22221721000779-032-001/01.03.2021 г. до СДВР, отдел Пътна полиция С., получен е отговор на 24.03.2021 г. Лицето притежава О. Кадет със служебно прекратена регистрация. Шкода Румстър. Хюндай и Хюндай С.

Фе.

На основание чл. 57 от ДОПК са изпратени искания до всички банки на територията на страната. Установено е наличие на банкови сметки в „АЛИАНЦ БЪЛГАРИЯ“ АД, „БАНКА ДСК“ АД, „ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА“ АД, „ЦЕНТРАЛНА КООПЕРАТИВНА БАНКА“ АД и „ЮРОБАНК БЪЛГАРИЯ“ АД. Към получените от банките отговори са приложени извлечения с движение на средствата и наличностите по банковите сметки на лицето. На страници 7 - 9 в РД са посочени началните и крайните салда по сметки по години.

Изпратени са ИПДПОТЛ до различни финансови и телекомуникационни дружества, до „ЧЕЗ БЪЛГАРИЯ“ АД, „Т. С.“ и „СОФИЙСКА ВОДА“ АД. Получените отговори са описани на стр. 10 в РД.

От получен отговор от „ХОРИЗОНТ САЩ“ ООД ревизиращият екип е установил получени нетни доходи от заплати за периода 01.01.2017 г. - 31.12.2019 г. - за 2017 г., в размер на 17 819.75 лв., за 2018 г. в размер на 8 847.90 лв. и за 2019 г. в размер на 9 071.58 лв.. както и удържани ЗОВ и ДЦФЛ - за 2017 г. - 3 051,18 лв. и 1 980,18 лв.. за 2018 г. - 1 601.37 лв. и 1 001.96 лв.. за 2019 г. - 1 610,20 лв. и 1 007,48 лв.

Установено е, че ревизираното лице е предоставил заеми на „ХОРИЗОНТ САЩ“ ООД съгласно през 2016 г. в размер на 144 000,00 лв., през 2017 г. в размер на 32 000.00 лв.. в размер на 369 980.00 щ.д. (с равностойност 671 964,19 лв.) и в размер на 590 000.00 евро (с равностойност 1 153 939,70 лв.) и през 2018 г. в размер на 254 900.00 щ.д. (с равностойност 421 542,03 лв. и в размер на 68 000,00 евро (132 996.44 лв.).

От получен отговор от „ПРОГРЕС СОФТУЕР“ ЕАД (с предишно наименование Т.) са установени получени от ревизираното лице заплати, през 2015 г. в размер на 123 628.26 лв. и през 2016 г. в размер на 129 524,53 лв. Посочено е, че не е получавало доходи от дивиденди или други доходи. Представен е договор за заем между дружеството и Б. Р. от 21.06.2012 г., погасителен план, банково извлечение за отпуснатите средства и погасени суми за лихви и главница - през 2015 г. в размер на 16 036.68 лв. (12 вноски по 1 366,39 лв.) и през 2016 г. в размер на 8 017.98 лв. (6 вноски по 1 336.39 лв.). Заемът е погасен през м. 06.2016 г. През 2016 г. лицето е получило и отчело служебен аванс за командировка в размер на 1400.00 щ.д. (2 494.19 лв.). Дружеството е удържало и внесло данъци и осигуровки върху доходите от трудово правоотношение. Представена е обобщена справка за изплатените суми.

Получил е доходи и от „ПЛАНА СЪЛЮШЪНС“ ООД, за 2018 г. в размер на 4 341.86 лв. и за 2019 г. в размер на 75 794,84 лв., от „ЕВРОПА ТУР ПРЕМИУМ“ ООД. за 2019 г. в размер на 12 000.00 лв. и от „БОЛКАН БИОРЕС“ ЕООД. за 2019 г. в размер на 10 670,93 лв.

В отговор от „ТРАЙДЕНТ АКУИЗИШЪН“ ЕАД. ЕИК[ЕИК] е посочено, че Б. Н. Р. е бил акционер в „ТЕЛЕРИК“ АД преди покупката му от „ГРУПА ПРОГРЕС СОФТУЕР“. Последното е превело 134 125,18 щ.д. в ескроу сметка. Съгласно договорености между трите страни, наличната сума по сметката, е преведена към него от ескроу агента през юни 2016 г. На „ТРАЙДЕНТ АКУИЗИШЪН“ ЕАД не им било известно чуждестранният ескроу агент да е удържал данъци и осигуровки за изплатената сума.

От страна на „ЕВРОПАТУР ПРЕМИУМ“ ООД, „ВАНИЛА УЕБ ИНСТРУМЕНТС“ ЕООД, „ПЛАНА СЪЛЮШЪНС“ ООД и „ПРОГРЕС СОФТУЕР“ ЕАД не са представили изисканите им по реда на ДОПК документи.

Ревизираното лице не е търговец по смисъла на чл. 1, ал. 1 от Търговския закон (ТЗ).

Органите по приходите са констатирани недекларирани от ревизираното лице по чл. 33, ал. 3 от ЗДДФЛ (продажба на акции, които не се търгуват публично) за 2018 г. и 2019 г., което е породило наличие на обстоятелства по чл. 122, ал. 2 от ДОПК и са преминали към облагане по специалния ред на чл. 122, ал. 1, т. 2 от кодекса за двата периода.

От обяснителна записка се установява, че в периода 01.01.2015 г. - 31.12.2019 г. е получило трудови и нетрудови възнаграждения, в общ размер 310 848.89 лв., от: договор за управление на „ХОРИЗОНТ САЩ“ ООД от 01.01.2017 г., трудов договор с „ПЛАНА САЛЮШЪНС“ ООД от 01.02.2019 г. и граждански договори с „БОЛКАН БИОРЕС“ ЕООД през 2018 г. и 2019 г. и с „ЕВРОПАТУР ПРЕМИУМ“ ООД през 2019 г.; - дивиденди в размер на 38 341.44 лв. от продажба на акции на „ТЕЛЕРИК“ АД (с ново наименование ПРОГРЕС СОФТУЕР). С. LAS V., CATERPILLAR, FREEPORT. Декларирало, че за акциите в чуждестранните дружества е ползвало услугите на специализиран банков дилър UBS. Switzerland и не притежава дялови участия в тях: дарения в размер на 2 198 603,50 лв. Б. Р. е заявил, че на 28.04.2017 г., срещу стойността на дарените му акции е получил банков заем от 700 000,00 евро (ULS Lombard Fixed - T. advance E.) с лихвен процент 1.66 %, за което е представил извлечения за 2017 г., 2018 г. и 2019 г. Условието за заем е било стойността на пазарната капитализация на акциите да не пада под 700 000.00 евро. Посочил е, че през 2018 г. и 2019 г. е продал акции на FREEPORT. LAS V. И M. RESORT в общ размер на 31 104.00 лв. Декларирал е още, че през 2015 г. е извършил допълнителна капиталова вноска за покриване на временен недостиг на ликвидни средства на „ЕВРОПА ТУР ПРЕМИУМ“ ООД. в размер на 150 000.00 лв.. дължими обратно към 31.12.2019 г., че има сключени застраховки „Живот“, че няма сключени договори за банкови сейфове и касети, че Цветя Т. е получавала доходи от трудови правоотношения, участвали в семейния бюджет.

Във връзка с връчено му ИПДПОЗЛ №Р-22221721000779-040-002/ 16.07.2021 г.. лицето е представило писмени обяснения, таблици с деклариран парични средства в брой. начални салда доходи и разходи, извлечения от банки, договор за продажба на акции на „ТЕЛЕРИК“ АД. удостоверение от „ТЕЛЕРИК“ АД. заявление, в което е посочено като начални салда в брой да бъдат вземани сумите на превишението на доходите му в края на всеки отчетен период и същите да бъдат пренасяни като начални салда в брой в следващата година, декларация, че не са му изплащани доходи от лихви. Декларирало е 98 865,00 лв. като начално салдо в брой към 01.01.2015 г.. твърдейки че сумата е от трудови възнаграждения. Посочило е размер на разходите за издръжка и живот както следва: за 2015 г. - 126 255.37 лв.; за 2016 г. - 110 422,17 лв.; за 2017 г. - 127 906.90 лв.; за 2018 г. - 104 546,45 лв.; за 2019 г. - 70 357,15 лв взети предвид от ревизиращите.

Органите по приходите са проследили движението по сметка в ДСК в лева и са установили постъпления от Технически университет с основание превод за наем. през 2015 г. 450,00 лв. и през 2016 г. 1 800,00 лв., които не са деклариран в ГДД и за които не са представени документи. Констатирани са получени дивиденди от публични компании в чужбина, за които са представени преводи, както следва: за 2016 г. - 5 156.83 лв.; за 2017 г. - 14 153,59 лв.; за 2018 г. - 13 894.77 лв.; за 2019 г. - 5 136,24 лв. През 2016 г. ревизираното лице е получило дарение в размер на 379 637.34 лв. от своя чичо Л. Р.. който живее в САЩ. Не е представен писмен документ за направеното дарение, а само извлечение от получени преводи от чужбина на 28.11.2016 г., на

08.12.2016 г. и на 20.12.2016 г.. постъпили по швейцарски сметки на ревизираното лице. Същото е било надарено и с акции от чичо си на 28.11.2016 г., на обща стойност 984 710.00 долара (с равностойност 1 818 966,16 лв.) на CATERPILLAR, FREEPORT MCMORAN. LAS V. S., M. RESORT и ги е продало през 2018 г. за 472 805,87 щ.д. (с равностойност 752 584.03 лв.) и през 2019 г. за 212 258.23 щ.д. (363 394,58 лв.). Доходите от тези не са декларирани в подадените ГДД за 2018 г. и за 2019г.

Ревизираното лице е декларирало салдо към 01.01.2015 г. в швейцарски банкови сметки в размер на 1 703 390,09 лв., разходи за такси по тях, за 2016 г. в размер на 30,47 лв. за 2017 г. в размер на 759,34 лв., за 2018 г. в размер на 767,09 лв. и за 2019 г. в размер на 906,23 лв.. разходи за лихви по същите сметки, за 2017 г. - 15 366,10 лв.. за 2018 г. - 22 764.77 лв. и за 2019 г. - 22 764.77 лв. Тези суми, както и направени покупки от лицето (съгласно дневници за продажби на регистрирани по ЗДДС лица), са включени в „други разходи“. Налице са разходи за платен данък по ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ за 2014 г. и за 2018 г. Платеният през 2015 г. данък е в размерна 161 822,05 лв., а през 2019г. е в размер на 286.24 лв.

Освен това от ревизиращият екип са разгледани и при определяне на задълженията му са взети предвид всички събрани документи, в т.ч. представените от Б. Р. и получени от трети лица и други контролни органи.

Извършен е анализ на разполагаемите средства са констатирани обстоятелства по чл. 122. ал. 1. т. 2 от ДОПК. а именно данни за укрити доходи. При извършена съпоставка на декларираните доходи и извършените разходи е установено, че лицето не е декларирало и е укрило доходи от продажба на акции през 2018 г. и 2019 г. Поради това е пристъпено към облагане по особения ред на чл. 122 от кодекса. Взети са предвид обстоятелствата по алинея 2 от разпоредбата, точки 1, 2, 3, 4. 8 и 16, при определяне на основата за облагане по чл. 17 от ЗДДФЛ за двете години.

С цел установяване наличните парични средства в брой към 01.01.2015 г. са анализирани всички трудови доходи по подадени ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ за периода 2010 г. - 2014 г., получени от „ПРОГРЕС СОФТУЕР“ ЕАД: през 2010 г. - 101 858,19 лв.; през 2011 г. - 5 020.00 лв.; през 2012 г. - 126 050,01 лв.; през 2013 г. - 150 764.69 лв.; за 2014 г. - 161 982,54 лв. През 2010 г. Б. Н. Р. е придобил доход от продажба на акции на S. P., в размер на 37 294.82 лв. През 2014 г. е продал акции на „БИОТИМ СОФТУЕР“ ООД с ЕИК[ЕИК] за 38 616,66 лв. и на „ТРАЙДЕНТ АКУИЗИШЪН“ ЕАД за 1 665 102.43 лв. През 2010 г. е закупил къща в С.. кв. С., ул. 69-та №9, със застроена площ от 55 кв.м. и разгъната застроена площ от 260 кв.м. Имотът е придобит с банков кредит. Не е декларирал предоставени заеми на физически лица. Вследствие органети по приходите са приели декларираното от лицето начално салдо към 01.01.2015 г. в размер на 98 865.00 лв.

Въз основа на гореизложеното, за 2017 г. е установен недостиг на парични средства в размер на 151 589.37 лв.. а за 2018 г. - в размер на 26 282.65 лв.

За 2017 г., въз основа на извършен анализ на обстоятелствата по чл. 122. ал. 2. т. 1, 2, 3, 4. 8 и 16 от ДОПК. органите по приходите са определили данъчна основа за облагане по чл. 48 от ЗДДФЛ в размер на установения недостиг на парични средства и са определили дължими данък в размер на 15 158,94 лв. Начислили са мораторни лихви в размер на 5 583,99 лв.

За 2018 г. е установено недеklarиране на доходи от продажба на акции в размер на 752 584.03 лв.. придобити през 2016 г. чрез дарение от чичото на ревизираното лице. поради което е определена цена на придобиване в размер на 0,00 лв. Размерът на

данъка, както и за 2017 г.. е определен, като общата годишна данъчна основа по чл. 17 е умножена със ставка 10% и е 80 886.67 лв. и включва анализа на обстоятелствата по чл. 122. ал. 2. т. 1.2, 3. 4. 8 и 16 от ДОПК, деклариран доход от трудови правоотношения, деклариран доход от други дейности и недеklarирани доход от установено превишение на разходите над доходите. Начислени са съответни лихви в размер на 21 593.97 лв.

През 2019 г. Б. Р. е продал акции в размер на 363 394,58 лв., които не са намерили отражение в подадената от него ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ. Тези акции също са придобити през 2016 г. чрез дарение от чичото на ревизираното лице, поради което е определена цена на придобиване в размер на 0,00 лв. Размерът на допълнително определените задължения от 36 356,16 лв. включва анализа на обстоятелствата по чл. 122, ал. 2, т. 1, 2, 3, 4. 8 и 16 от ДОПК. деклариран доход от трудови правоотношения, деклариран доход от други дейности и недеklarирани доход от установено превишение на разходите над доходите. Начислени са съответни лихви в размер на 5 393.26 лв.

Поради това и по реда на чл. 122, ал. 1 от ДОПК е определена данъчна основа за облагане за 2017 г., 2018 г. и 2019 г. общо в размер на 132 401,77 лв. и начислени лихви за забава в размер на 32 571,22 лв. Съставен е Ревизионен доклад /РД № 22221721000779-092-001/ 05.11.2021 г., който е връчен електронно на същата дата.

В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от ревизираното лице е подадено писмено възражение вх. №53-00-630#33/06.12.2021 г. срещу съдържащите се в РД констатации и предложение за установяване на задължения, преценено от органите по приходите като процесуално допустимо, но неоснователно по същество.

Ревизията е приключила с Ревизионен акт РА №P-22221721000779-091 -001/ 16.12.2021 г.. издаден от Х. Б. М., на длъжност началник сектор в ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и Й. Н. И., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. Актът е връчен по електронен път на 23.12.2021 г. Като резултат са определени задължения за данък по чл. 17 от ЗДДФЛ в общ размер на 132 401,77 лв. и следващи се лихви за просрочие в размер на 32 571,22 лв. - предмет на оспорване в настоящото производство. Допълнително установените задължения произтичат от недеklarирани доходи по чл. 33. ал. 3 от ЗДДФЛ за 2017 г., 2018 г. и 2019 г.. за което, след направен анализ по чл. 122. ат. 2. т. 1.2. 3, 4. 8 и 16 от ДОПК. са определени данъчни основи за облагане по реда на чл. 48 от ЗДДФЛ за всяка една от посочените години.

В срока за това е обжалван пред административния орган, като с Решение №399 от 14.03.2022 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП е потвърден.

По правото.

Жалбата е допустима, като подадена от надлежен оправомощен правен субект, след изчерпан административен ред за обжалване и в рамките на преклузивния за това срок.

Разгледана по същество е основателна поради следното.

Оспореният в настоящото производство РА е издаден в рамките на процедура стартирала със ЗВР № P-22221721000779-020-001/ 10.02.2021 г.. връчена на 19.02.2021

г., издадена от Х. Б. М., на длъжност началник сектор в ТД на НАП С., определен да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2. т. 1 от ДОПК и чл. 119. ал. 2 от ДОПК със Заповед №РД-01-128/ 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия за определяне на задълженията върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2019 г.

Съдът приема, че в ревизионното производство не са допуснати процесуални нарушения. При ревизията са връчени по надлежния ред искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице, във връзка с които са представени и писмени обяснения и писмени доказателства както от ревизирания, така и от третите лица. Получените сведения са приобщени по установения ред към административната преписка.

Доколкото жалбоподателят въвежда твърдения за липса на основания за извършена ревизия при особените правила на чл.122 – 124а от ДОПК, а и с оглед задължението на съда да следи служебно за законосъобразност на акта на всички основания, следва да изложи мотиви в тази връзка. Съгласно разпоредбата на чл.124 ал.2 от ДОПК, в производството по обжалване на РА 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 ДОПК е подкрепено от събраните доказателства. Така установената презумпция за вярност на фактическите констатации е оборима и доказателствената тежест за това носи жалбоподателя. Следователно в производството по съдебно обжалване на РА, издаден по реда на чл. 122 ДОПК, в тежест на органите по приходите е да установят основанията за извършване на ревизия при особени случаи, както и спазването на императивния процесуален ред за това, а в тежест на жалбоподателя е да установи при условията на пълно и насрещно доказване 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 ревизирания субект. В конкретния случай, за да преминат към извършване на ревизия по особения ред, органите по приходите са приели за недеklarирани от Б. Р. доходи по чл. 33, ал. 3 от ЗДДФЛ (продажба на акции, които не се търгуват публично) за 2018 г. и 2019 г. и са констатирани данни за укрити приходи от продажба на акции за горепосочения период. Този извод същите са обосновавали посочвайки, че при извършена съпоставка между притежаваното от ревизираното лице имущество и извършените от него разходи. Установили са наличните парични средства в брой към 01.01.2015 г. като са анализирани всички трудови доходи по подадени ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ за периода 2010 г. - 2014 г., получени от „ПРОГРЕС СОФТУЕР“ ЕАД: през 2010 г. - 101 858,19 лв.: през 2011 г. - 5 020.00 лв.; през 2012 г. - 126 050,01 лв.; през 2013 г. - 150 764.69 лв.; за 2014 г. - 161 982,54 лв. През 2010 г. Б. Н. Р. е придобил доход от продажба на акции на S. P., в размер на 37 294.82 лв. През 2014 г. е продал акции на „БИОТИМ СОФТУЕР“ ООД с ЕИК[ЕИК] за 38 616,66 лв. и на „ТРАЙДЕНТ АКУИЗИШЪН“ ЕАД за 1 665 102.43 лв. През 2010 г. е закупил къща в С.. кв. С., ул. 69-та №9, със застроена площ от 55 кв.м. и разгъната застроена площ от 260 кв.м. Имотът е придобит с банков кредит. Не е декларирал предоставени заеми на физически лица. Вследствие органите по приходите са приели

декларираното от лицето начално салдо към 01.01.2015 г. в размер на 98 865.00 лв. Определянето на данъчната основа за облагане с данъци, както и размерът на последните, са нормативно установени и следва да се прилагат точно. Единствено при наличие на обстоятелства по чл.122 ал.1 от ДОПК и при спазване на правилата на чл.122 ал.2 и ал.4 от ДОПК, законът дава възможност на органите по приходите да приложат установения от съответния закон размер на данъка към определена от тях основа. За целта, основанията по чл.122 ал.1 ДОПК следва да са установени и тежестта за това е на органите по приходите, тъй като извършването на облагане по особения ред не може да почива на предположения, а на конкретни факти, обосноваващи някоя от хипотезите на чл.122 ал.1 от ДОПК.

В преписката, представена по делото, се съдържа уведомление по чл.124 ал.1 от ДОПК, което е връчено на жалбоподателя, т. е. ревизираното лице несъмнено е било наясно за специфичния ред, по който се провежда ревизията.

Само за пълнота на изложеното, според настоящия съдебен състав следва да се има предвид, че разпоредбата на чл. 122 от ДОПК не представлява самостоятелна материалноправна уредба за възникване на данъчни задължения, а по своята същност е набор от особени доказателствени правила, които позволяват прилагането на материалноправните норми на съответния данъчен закон при съществена или пълна липса на необходимите доказателства за настъпването на фактическите състави, посочени в материалния закон и водещи до възникване на данъчни задължения. Естествено при това заместване на изискуемите от материалния закон данни (декларации, отчети и т.н.) с други такива, посочени в чл. 122 от ДОПК, води много често до само приблизително установяване на данъчната основа. Целта е да се получи цялостна, макар и косвена, представа за дейността на задълженото лице (това се отнася и за физическите лица), а оттам и някакво, макар и само приблизително и относително, съвпадение на данъчната основа, определена по реда на чл. 122 от ДОПК, и данъчната основа, която би била установена, ако бяха налице липсващите доказателства и данни. Съпоставката между декларираните и/или получените приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране на стопанската дейност на ревизираното лице и имущественото и финансовото му състояние по смисъла на чл.122 ал.1,т.7 за ревизирания период се прави не към края на ревизирания период, а текущо за целия период, като обаче се имат предвид данъчните периоди по отношение на съответните данъци. Това означава, че ако по отношение на всеки един данъчен период, включен в обхвата на ревизията, се получи несъответствие между декларираните и/или получените приходи и доходи и имущественото и финансовото състояние на ревизираното лице, то е налице предпоставката за преминаване на ревизията по особения ред на чл. 122 от ДОПК, какъвто според съда е и настоящия случай. За да е налице основанието по чл. 122, ал. 1, т. 7 ДОПК според Методика и разяснения за дейността на органите по приходите в ревизионния процес, когато производството се осъществява по реда на чл. 122 от ДОПК No 24-00-1/08.01.2009г. на НАП несъответствие не трябва да е малозначително, а напротив да насочва ясно и недвусмислено към извода, че наличното имуществено и финанси не е възможно да бъдат налице, ако лицето вярно и честно е представило своите доходи, приходи и т.н. В този смисъл насоки могат да се извлекат от Решения на ВАС No 1842 по адм.д. 9916/2007 г. и No 2247 по адм.д. 10029/2007 г. В тези свои решения съдът е приел, че е налице основание за прилагане на особения ред, когато въпреки извършеното

изследване, включително на възможните източници на необлагаеми доходи се установява несъответствие, което не може да бъде обяснено. Трябва да се има предвид и следното: Съгласно чл. 124, ал. 2 от ДОПК в производството по обжалването на ревизионния акт при извършена ревизия по реда на чл. 122 от ДОПК фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното. За да може да действа тази презумпция обаче, следва наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 от ДОПК да е подкрепено със събраните доказателства. Тежестта за насрещно доказване пада изцяло върху ревизираното лице. В този смисъл са например Решения на ВАС No 774 по адм.д. 8604/20907 г., No 1174 по адм.д. 9360/2007 г., No 1842 по адм.д. 9916/2007 г., No2247 по адм.д. 10029/2007 г., No 3190 по адм.д. 12534/2007 г. и No 5134 по адм.д. No 977/2007 г. За да опровергае ревизионния акт, няма да е достатъчно ревизираното лице да докаже, че направените фактически констатации са неверни, а да докаже противното, т.е. противното на фактическите констатации. В тази връзка следва да се отбележи, че освен наличието на основания по чл. 122, ал. 1 от ДОПК да е подкрепено със събраните доказателства, за да е тежестта за насрещно доказване върху лицето, то следва да е налице и друго важно условие, а именно - да има фактически констатации. Фактическите констатации са онази част от акта, която категоризира, описва, систематизира и анализира установените от органа по приходите факти и обстоятелства. Тези факти и обстоятелства следва да се подкрепени от събраните от органа по приходите доказателства. В този смисъл, според настоящия съдебен състав фактическите констатации и факти, и обстоятелства, които се подкрепят от събраните по производството доказателства обаче, бяха успешно опровергани от жалбоподателя, с оглед събраните в хода на съдебното обжалване на акта доказателства и доказателствени средства - изслушаната и приета ССЧЕ.

Съдът приема, за частично основателни възраженията на жалбоподателя срещу РА – в частта относно данъка по ЗДДФЛ, определен за 2017 г., 2018 г., 2019 г. в този смисъл съдът намира, че следва изцяло да се позове на изготвения от допуснатата ССЧЕ паричен поток за процесните периоди., свързан с постъпленията и плащанията на Б. Н. Р., като се вземат предвид и предходни данъчни периоди с оглед определяне на начално салдо към 01.01.2015 г. Паричния поток за отчетните 2015 г., 2016, 2017 г., 2018 г. и 2019 г. на лицето Б. Н. Р. е, както следва:

Жалбоподателят не е подавал ГДД по ЗДДФЛ за 2015 г.; 2016 г. и 2017 г. За 2018 г. е декларирал сума от годишните данъчни основи по чл. 17 от ЗДДФЛ в размер на 12 885,90 лв. и за 2019 г. = 99 642,92 лв.

Декларираното от жалбоподателя начално салдо към 01.01.2015 г. възлиза на 98 865,00лв., което е възприето и от проверяващите.

За да се установят началните и крайните салда на парични средства по банковите сметки на жалбоподателя са направени следните изчисления :

Банка	Нач. салдо	Крайно салдо
ДСК - [банкова сметка] - в лева, открита на 30.04.2013 г.	4478,86	209,96
ДСК - [банкова сметка] - в евро, открита на 07.05.2013 г.	533460,85	15,49
Ю. - [банкова сметка] - в лева, открита на 25.06.2010 г.	7,70	7,41
А. Б-Я -[банкова сметка] - в лева, открита на 19.05.2008	18641,63	11132,44

Г.		
А. Б-Я - [банкова сметка] - в долари, открита на 08.01.2010 г. и закрыта на 20.02.2017 г.	42,66	44775,36
А. Б-Я - [банкова сметка] - в евро, открита на 17.05.2010 г. и закрыта на 20.02.2017 г.	7,08	79,25
А. Б-Я - [банкова сметка] - в лева, открита на 10.02.2010 г. и закрыта на 20.02.2017 г.	20,52	74,41
П. АД - BG87FINV915010BGNOFL6V - в лева, открита на 11.03.2006 г.	80,04	74,04
Общо за 2015 г.	556739,34	56368,36
ДСК - [банкова сметка] - в лева, открита на 30.04.2013 г.	209,96	628,20
ДСК - [банкова сметка] - в евро, открита на 07.05.2013 г.	15,49	12,20
Ю. - [банкова сметка] - в лева, открита на 25.06.2010 г.	7,41	59,41
А. Б-Я - [банкова сметка] - в лева, открита на 19.05.2008 г.	11132,44	16698,61
А. Б-Я - [банкова сметка] - в долари, открита на 08.01.2010 г. и закрыта на 20.02.2017 г.	44775,36	13,41
А. Б-Я - [банкова сметка] - в евро, открита на 17.05.2010 г. и закрыта на 20.02.2017 г.	79,25	55,31
А. Б-Я - [банкова сметка] - в лева, открита на 10.02.2010 г. и закрыта на 20.02.2017 г.	74,41	4,41
П. АД - BG87FINV915010BGNOFL6V - в лева, открита на 11.03.2006 г.	74,04	63,54
Ц. АД - BG68CECB979010G8232200 - в лева, открита на 10.11.2016 г.	0,00	4151,7
Ц. АД - BG23CECB911G8232200 - в долари, открита на 08.11.2016 г. и закрыта на 24.02.2017 г.	0,00	35841,65
Общо за 2016 г.	56368,36	57528,44
ДСК - [банкова сметка] - в лева, открита на 30.04.2013 г.	628,2	1977,64
ДСК - [банкова сметка] - в евро, открита на 07.05.2013 г.	12,20	6,42
Ю. - [банкова сметка] - в лева, открита на 25.06.2010 г.	59,41	5,70
А. Б-Я - [банкова сметка] - в лева, открита на 19.05.2008 г.	16698,61	91909,7
А. Б-Я - [банкова сметка] - в долари, открита на 08.01.2010 г. и закрыта на 20.02.2017 г.	13,41	0,00
А. Б-Я - [банкова сметка] - в евро, открита на 17.05.2010 г. и закрыта на 20.02.2017 г.	55,31	0,00
А. Б-Я - [банкова сметка] - в лева, открита на 10.02.2010 г. и закрыта на 20.02.2017 г.	4,41	0
П. АД - BG87FINV915010BGNOFL6V - в лева, открита на 11.03.2006 г.	63,54	48,54

Ц. АД -BG68CECB979010G8232200 - в лева, открита на 10.11.2016 г.	4151,7	4,94
Ц. АД -BG23CECB911G8232200 - в долари, открита на 08.11.2016 г. и закрыта на 24.02.2017		
ДСК - [банкова сметка] • в долари, открита на 03.04.2017 г.	0,00	48,94
Общо за 2017 г.	57528,44	94001,88
ДСК - [банкова сметка] - в лева, открита на 30.04.2013 г.	1977,64	0,00
ДСК - [банкова сметка] - в евро, открита на 07.05.2013 г.	6,42	6,59
Ю. - [банкова сметка] - в лева, открита на 25.06.2010 г.	5,7	560,86
А. Б-Я -[банкова сметка] - в лева, открита на 19.05.2008 г.	91909,7	54,98
П. АД - BG87FINV915010BGNOFL6V - в лева, открита на 11.03.2006 г.	48,54	28,04
Ц. АД -BG68CECB979010G8232200 - в лева, открита на 10.11.2016 г.	4,94	9,86
ДСК - [банкова сметка] - в долари, открита на 03.04.2017 г.	48,94	57,62
Ю. - [банкова сметка] - в лева, открита на 08.08.2018 г.	0,00	1016,84
Общо за 2018 г.	94001,88	1734,79
ДСК - [банкова сметка] - в лева, открита на 30.04.2013 г.	0,00	3970,31
ДСК - [банкова сметка] - в евро, открита на 07.05.2013 г.	6,59	45,71
Ю. - [банкова сметка] - в лева, открита на 25.06.2010 г.	560,86	157,8
А. Б-Я -[банкова сметка] - в лева, открита на 19.05.2008 г.	54,98	99,08
П. АД - BG87FINV915010BGNOFL6V - в лева, открита на 11.03.2006 г.	28,04	4,04
Ц. АД -BG68CECB979010G8232200 - в лева, открита на 10.11.2016 г.	9,86	12,53
ДСК - [банкова сметка] - в долари, открита на 03.04.2017 г.	57,62	8,86
Ю. - [банкова сметка] - в лева, открита на 08.08.2018 г.	1016,84	174,17
Общо за 2019 г.	1734,79	4472,5

Жалбоподателят е посочил и размер на издръжка и живот, които са възприети и от проверяващите в изчисляването на резултатите по години, които са както следва: За 2015 г. = 126 255,37 лв.; За 2016г. = 110 422,17 лв.; За 2017 г. = 127 906,90 лв.; За 2018 г. = 104 546,45 лв.; За 2019 г. = 70 357,15 лв.

По отношение на установеното в РА несъответствие между приходи и разходи за Б. Р. за 2017 г. и 2018 г., експертът е направил следните изводи:

Посочил е, че проверяващите са установили недостиг на парични средства за 2017 г. в размер на 151 589,37 лв. (с определен от ревизиращите дължим данък по ЗКПО за 2017 г. = 15 158,94 лв.), а за 2018 г. = 26 282,65 лв., както и е установено недеклариране на доходи от продажба на акции в размер на 752 584,03 лв., придобити

през 2016 г. чрез дарение от чичото на жалбоподателя, поради което им е определена нулева цена на придобиване (с определен след корекциите от ревизиращите дължим данък по ЗКПО за 2018 г.= 80 886,67лв.).

За 2019 г. жалбоподателят е продал акции в размер на 363 394,58лв. (с определен от ревизиращите дължим данък по ЗКПО за 2019 г. = 36 356,16 лв.

По отношение на продажбата на акции, вещото лице е проследило представените документи на л. 17 и следващите от делото, които представляват:

- Потвърдително писмо, с което Ю Би Ес Швейцария АТ, предоставя информация относно търговията на притежаваните от жалбоподателя акции.

Видно от документите, ако се приеме, че акциите на четирите компании, посочени в РД - Caterpillar; Freepont Mcmoran, Las V. S., M. Resort са публично предлагани и са продадени от швейцарски инвестиционно-банков посредник на Лондонската фондова борса, следва, че прилагането на чл.17 (чл.33, ал.3) от ЗДДФЛ е неприложим по отношение на този доход.

Вещото лице е представило направени преизчисления на резултатите за облагаеми доходи на жалбоподателя по години :

Съдът напълно споделя изводите вещото лице, което е определило дължимите данъци и лихвите за забава към тях както следва:

През 2015 г. е установил, че не е налице превишение на разходите над приходите на жалбоподателя, следователно не е установен недостиг на парични средства, които подлежат на облагане. Респективно крайното салдо за 2015 г.в размер на 1 658 557,21 лв. следва да се използва за начално салдо към 01.01.2016 г.

През 2016 г. също не е налице превишение на разходите над приходите на жалбоподателя, следователно не е установен недостиг на парични средства, които подлежат на облагане. Респективно крайното салдо за 2016 г. в размер на 1 913 568,82 лв. следва да се използва за начално салдо към 01.01.2017 г. следователно не е установен недостиг на парични средства, които подлежат на облагане. Респективно крайното салдо за 2017 г.в размер на 4 204,14 лв. следва да се използва за начално салдо към 01.01.2018 г.

През 2018 г. отново е приел, че не е налице превишение на разходите над приходите на жалбоподателя, следователно не е установен недостиг на парични средства, които подлежат на облагане. Респективно крайното салдо за 2018 г. в размер на 131 695,92 лв. следва да се използва за начално салдо към 01.01.2019 г.

Ревизиращите са определили основата за облагане по чл.48 от ЗДДФЛ в размер на 765 469,93лв., произлизаща от сбора на следните доходи :

От трудови правоотношения = 10 019,63лв.

Доход от други дейности = 2 866,27лв.

Недеклариран доход от продажбата на акции = 752 584,03лв. или е определена данъчна основа = 765 469,93лв.

Съобразно установеното от настоящата експертиза, вещото лице е посочило, че дохода от продажба на акции на четирите компании, посочени в РД - Caterpillar; Freepont Mcmoran, Las V. S., M. Resort са публично предлагани и са продадени от швейцарски инвестиционно-банков посредник на Лондонската фондова борса, следва, че прилагането на чл. 17 (чл.33, ал.3) от ЗДДФЛ е неприложим по отношение на този доход, поради което същите не следва да бъдат елемент от изчисленията при данъчната основа.

Респективно преизчислената данъчна основа за 2018 г. от експертизата възлиза на: 12

885,90 лв.

Размер на данъка по ЗДДФЛ (10%) = 128,86 лв.

Внесен данък за 2018г. = 286 лв.

Надвнесен данък = 157,14 лв.(286-128,86)

През 2019 г. експертът отново е достигнал до извода, че не е налице превишение на разходите над приходите на жалбоподателя, следователно не е установен недостиг на парични средства, които подлежат на облагане. Респективно крайното салдо за 2020 г. в размер на 509 900,01 лв. следва да се използва за начално салдо към 01.01.2020 г.

Ревизиращите са определили основата за облагане по чл.48 от ЗДДФЛ в размер на 463 037,50лв., произлизаща от сбора на следните доходи :

От трудови правоотношения = 83 077,76 лв.

Доход от други дейности = 16 565,16 лв.

Недеклариран доход от продажбата на акции = 363 394,58лв. или е определена данъчна основа = 463 037,50 лв.

Съобразно установеното от настоящата експертиза, е, че дохода от продажба на акции на четирите компании, посочени в РД - Caterpillar; Freepont Mcmoran, Las V. S., M. Resort са публично предлагани и са продадени от швейцарски инвестиционно-банков посредник на Лондонската фондова борса, следва, че прилагането на чл.17 (чл.33, ал.3) от ЗДДФЛ е неприложим по отношение на този доход, поради което същите не следва да бъдат елемент от изчисленията при данъчната основа.

Респективно преизчислената данъчна основа за 2019 г. от експертизата възлиза на: 99 642,92лв.

Облекчение = 5 742,91лв,

Общо годишна дан.основа за 2019г. = 93 900,01 Размер на данъка по ЗДДФЛ (10%) = 9 390,00лв.

Внесен данък за 2019 г. = 9 373,30 лв.

Данък за довносяне за 2019 г. = 16,70 лв.

Лихвите за периода от 01.05.2020 г. до датата на издаване на РА - 16.12.2021 г. върху главница 16,70 лв. възлизат на 2,50 лв.

Съдът изцяло кредитира заключението на в.л. в тази част, като правилно и неоспорено от страните. В резултат от напарвените изчисления и с оглед наведените доводи от страните, съдът намира жалбата за частично основателна, като реално сумата, която следва да се довнесе и в размер на 16,70 лв., а лихвата за процесния период е в размер на 2,50 лв. този извод изцяло съответства на относимата нормативна база и поради възражението за незаконосъобразност на аспорения ДРА, потвърден с Решението на Директора на ОДОП се явява частично основателен.

Съдът счита, че следва да измени РА съобразно установеното в ССЕ, а именно установения данък за довносяне възлизащ в размер на 19, 20 лв. Ето защо жалбата се явява частично основателна и атакувания с нея ДРА следва да бъде частично отменен.

По разноските.

При този изход на спора на жалбоподателя се дължи сума в размер на 4 800 лв. след извършена компенсация съгласно мотивите на съда съобразно уважената и отхвърлена част.

С тези мотиви, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на Б. Н. Р., ЕГН [ЕГН] РА №Р-22221721000779-091-001/16.12.2021 г., в частта на установени задължения за доначислен данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ в размер на 132 401,77 лв. и съответните лихви в размер на 32 571,22 лв. за 2017 г., 2018 г. и 2019 г., потвърден в тази част с Решение № 399 от 14.03.2022 г. на Директора на ОДОП при ЦУ на НАП, над сумата от 16,70 лв. и лихва в размер на 2,50 лв. за периода от 01.05.2020 г. до 16.12.2021г.

ОТХВЪРЛЯ жалбата в останалата част.

ОСЪЖДА „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП да заплати на Б. Н. Р., ЕГН [ЕГН] и адрес за кореспонденция в [населено място], кв. С., ул. 69-та, в.з. Север №3, сумата от 4 800 лв. разноски по делото.

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

СЪДИЯ: