

РЕШЕНИЕ

№ 4802

гр. София, 19.07.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69
състав**, в публично заседание на 23.06.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **2980** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 – 161 ДОПК.

Образувано е по жалба на Е. Н. П. от [населено място], [улица], ет. 6, ап. 18, срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221018002489-091-001 от 07.10.2019 г., издаден от В. В. В. – орган, възложил ревизията, и П. П. Б.-Д. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 58 от 13.01.2020 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) [населено място] относно установени допълнителни задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ в размер на б 243,53 лв. за данъчни периоди от 01.01.2012 г. до 31.12.2016 г., ведно със съответните лихви за забава в размер на 2 892,01 лв.

Жалбоподателката излага доводи за незаконосъобразност на РА като постановен при допуснати съществени процесуални нарушения и неправилно приложение на закона. Оспорва компетентността на издателите на акта, тъй като не са й връчвани документи за това, вкл. ЗВР. Визира липса на акт за определяне на Т. И. Т. за възложител на ревизия, респ. липса на компетентност на Т. Б. Г. да го замества. Оспорва правомощията на В. В. В. като възложител на ревизията. Визира допуснати съществени процесуални нарушения поради приобщаване на доказателства от извършени й проверки с два протокола № Р-22221218002489-П.-001 от 05.09.2018 г. (за периода 01.01.2013 г. – 31.12.2015 г.) и № Р-22221218002489-П.-002 от 05.09.2018 г. (за 2012 г. и 2016 г.), които протоколи не й били връчени. Сочи, че така приобщените доказателства следва да бъдат изключени. Счита, че е представила

всички поискани документи, но те са ценени тенденциозно с цел определяне на допълнителни данъчни задължения. Оспорва изводите на приходните органи за наличие на укрити приходи през 2016 г. Поддържа наличие на основание за превод на сума в размер на 15 135.72 лв. на 06.03.2012 г. от [фирма], чийто едноличен собственик и управител е въз основа на договор за делба от 30.05.2006 г., респ. взето решение на 06.02.2012 г. за разпределяне на дивидент. Твърди, че за периода от 2005 г. до 2012 г. не са вземани решения за разпределение на дивидент от дейността на [фирма], не е имало движение по сметките му, но дружеството е имало натрупана печалба. Посочва положително начално салдо от 34 069.04 лв. към 01.01.2013 г. и получен дивидент в размер на 12 000 лв. от [фирма] през 2013 г. Счита за неправилни изводите на ревизиращите органи за наличие на доход от друг източник по смисъла на чл.35, т.6 ЗДДФЛ, като твърди, че доходите ѝ представляват дивиденти от [фирма] и [фирма], които са с ясен произход и облагаеми по чл.38, ал.1, т.2 ЗДДФЛ, респ. не следва да се включват в облагаемата основа по чл.17 ЗДДФЛ. Излага съображения за превишение на приходите над разходите ѝ през 2013 г., 2014 г. и 2015 г., респ. за положително начално салдо. Оспорва вменените и за 2016 г. разходи за пътувания в чужбина в размер на 15 000 лв. (по 1000 лв. за 15 дни). Сочи, че е представила доказателства за реално сторените разходи за пътувания в чужбина (до И. и М.). Претендира за отмяна на РА и присъждане на сторените разноси.

Ответникът Директор на ДОДОП [населено място] оспорва жалбата, чрез юрк. Д.. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221018002489-020-001/25.04.2018 г., издадена от Т. Б. Г. началник сектор “Ревизии” – като заместник на Т. И. Т. - началник сектор “Ревизии” в Дирекция “Контрол” на ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателката от органи по приходите П. П. Б.-Д. (ръководител на ревизията) и М. И. Ч. за определяне на данъчните ѝ задължения по чл.17 ЗДДФЛ за данъчни периоди от 01.10.2012 г. до 31.12.2016 г. в тримесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 18.05.2018 г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 18.08.2018 г. (събота, неработен ден), т.е. в срок до 20.08.2018 г. Със ЗИД на ЗВР от 17.08.2018 г. и от 13.09.2018 г., подписани от В. В. В., е удължен срокът на ревизията съобразно чл.114, ал.2 ДОПК общо до 20.09.2018 г. Заповедите са издадени във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и са връчени на задълженото лице по електронен път. Липсва законово задължение за приходните органи едновременно с връчване на ЗВР да връчат на ревизираното лице и заповед за компетентност на възложителите на ревизията, поради което възраженията на жалбоподателката в тази насока са неоснователни.

Компетентността на Т. Б. Г. като орган, издал ЗВР от 25.04.2018 г. произтича от Заповед № РД-84-2200-459 от 20.04.2018 г. на директора на ТД на НАП С., с която на основание чл.84 от Закона за държавния служител Г. е определен да замества Т. И. Т. за периода от 20.04. до 30.04.2018 г. Компетентността на Т. И. Т. като възложител произтича от раздел I, т.20 на Заповед № РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., а на Т. Б. Г. – от раздел II, т.11 от същата заповед. Правомощията на В. В. като издател на ЗИД на ЗВР от 17.08.2018 г. и от 13.09.2018 г. произтичат от

т.2.73 от Заповед № РД-01-728 от 02.05.2018 г. на директора на ТД на НАП С..

Допълнително ответникът е представил доказателства за заеманите от визираните приходни органи длъжности и разпечатка от ИС „Контрол“ за това, че ревизията е разпределена автоматично за възлагане на Т. И. Т. (л.239-259 от делото). Със Заповед № 2397/17.04.2018 г. на изпълнителния директор на НАП е прекратено служебното правоотношение на Т. И. Т., считано от 03.05.2018 г. Именно това е основанието за извършеното със Заповед № РД-01-728 от 02.05.2018 г. на директора на ТД на НАП С. преразпределение на ревизионни преписки, възложени на Т., в полза на В. В. В..

По изложените съображения съдът приема, че издателите на процесните ЗВР са разполагали с компетентност по чл.112, ал.2, т.1, чл.113, ал.3 и чр.119, ал.2 ДОПК, поради което възраженията на жалбоподателката в тази насока са неоснователни.

Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали ЗВР, РД и РА, се установява от представените от ответника удостоверения на л.93-100 от делото, поради което съдът приема, че документите са подписани с валидни квалифицирани електронни подписи. Доказателствата не са оспорени от насрещната страна, вкл. по реда на чл.184 ГПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221018002489-092-001 от 19.07.2019 г., връчен на 29.07.2019г. С доклада е направено предложение за установяване на задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ и лихви общо в размер на 17 540,88 лв., при декларираните такива в размер на 8 532,91 лв. Ревизираният субект е упражнил правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и срещу издадения РД е подадено писмено Възражение с вх. №53-00-629#36/27.08.2019 г., преценено с РА като неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22221018002489-091-001 от 07.10.2019 г., издаден от В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и П. П. Б.-Д., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

Установено е в хода на ревизията, че за целите на ЗДДФЛ жалбоподателката е данъчнозадължено местно физическо лице, със семейно положение – омъжена, със съпруг Л. Й. П., с когото имат сключен граждански брак от 14.02.2015 г. От предишен брак с И. Д. Г., починал през 2005 г., Е. П. има едно дете – И. И. Г., роден през 1998 г., който в края на ревизирания период е навършил пълнолетие.

През ревизираните периоди жалбоподателката е едноличен собственик и управител на следните 2 търговски дружества: [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Последното е придобито от нея съгласно договор за доброволна делба на наследствено имущество, след смъртта на починалия ѝ съпруг И. Д. Г., който е предишен едноличен собственик на капитала на дружеството. Двете дружества са с вписан внесен капитал в размер по 5 000,00 лв.

В хода на ревизията е изследвано финансовото и имуществено състояние на лицето, източниците на доходи и съответно получени от тях приходи и постъпления, както и извършени разходи през ревизираните периоди, които са съпоставени на годишна база.

Установено е, че съгласно подадените Годишни данъчни декларации /ГДД/ по чл. 50 от ЗДДФЛ, основните декларираните източници на доходи през ревизираните периоди са от трудови правоотношения /по Приложение №1 от ГДД/, по трудов договор с работодател [фирма], както и от изплатени авторски възнаграждения /по Приложение №3 от ГДД/ за написани статии, публикувани в немското икономическо

списание „В.“, издавано от [фирма].

Конкретните размери на декларираните суми от двата вида източници на доходи по съответните приложения и като общ сбор, са систематично отразени по години в таблица на стр. 6 в РД. Отделно в таблици на стр. 6-8 в РД са отразени декларираните /чрез декларации обр. 1 и по ГДД/, данни по месеци за брутен и нетен доходи от трудови правоотношения през съответните периоди, удържани осигурителни вноски по реда на Кодекса за социално осигуряване /КСО/ и Закона за здравното осигуряване /ЗЗО/ и авансово удържан данък върху дохода.

В РД на стр. 8-9 следват посочени декларираните по ГДД от лицето и по подадени от платеща на дохода декларации по чл. 73 от ЗДДФЛ, суми по извънтрудови правоотношения и внесен данък върху доходите за изплатени авторски възнаграждения през съответните години. Сумите на получените декларираните доходи са включени в приходната част на направените годишни съпоставки, съответно: на ред 3 - доходи от трудови правоотношения и ред 5 – доходи от друга стопанска дейност и респективно в разходната част на ред 23 - платените данъци, осигурителни вноски, такси и др. публични задължения.

Относно други доходи от участие в търговски дружества и парични трансакции на суми от сметки на тези дружества и лични сметки на жалбоподателката са констатирани следните обстоятелства:

При извършена насрещна проверка на [фирма], приключила с издаден ПИНП №П-2221018040707-141-001/22.05.2018 г., от проверяваното дружество е посочено, че през 2016 г. на Е. П., в качеството ѝ на едноличен собственик на капитала, е изплатен дивидент в размер на 12 000,00 лв. В тази връзка при служебна проверка в системата на НАП е установено, че от платеща на дохода е подадена справка по чл. 73 от ЗДДФЛ с вх. №22000173540036/26.04.2017 г. за изплатената сума в размер на 12 000,00 лв. и удържан данък в размер на 600,00 лв.

Констатирано е, че от жалбоподателката, както и от дружеството – платец на дохода, не са представени платежни документи, доказващи начина на изплащане /касов, банков/ на дохода.

По данни от системата на НАП е констатирано, че за изплатения дивидент на ревизираното лице от [фирма] е подадена декларация по чл. 55, ал. 1 от ЗДДФЛ с вх. №2210И336786/31.10.2016 г. Начислен е данък в размер на 600,00 лв., внесен в полза на бюджета от платеща на дохода с два превода – съответно на 08.11.2016 г. - 504,62 лв. и от 27.12.2016 г. - 95,38 лв.

Изготвено е второ ИПДПОЗЛ №П-2221018040707-040-002 от 18.06.2018 г., с което е изискана информация за начин на осчетоводяване и изплащане на сумата, със съответните платежни документи, както и протокол за решение на собственика на капитала. Представени са писмени обяснения с вх. №53-00-629#26/10.07.2018 г., в които е посочено следното: Трудовите възнаграждения на Е. П. са изплащани обичайно по банков път, като за целта е използвана сметката, обслужваща кредитната карта. Авторските хонорари са изплащани чрез преводи от банковата сметка на дружеството към банковите сметки на физическото лице. Обикновено за целта е използвана сметката, обслужваща кредитната карта, но средства са превеждани и по други банкови сметки. Част от хонорарите са изплащани чрез теглене на средства с дебитната карта на дружеството. Предвид характера на възнагражденията, плащанията нямали регулярен характер.

Поради обстоятелството, че от представеното движение на сметки, открити на името

на ревизираното лице, не е ясно с какъв характер са получените преводи по кредита на сметките, с основание „захранване на сметка“, от [фирма] е изискано движение по банкова сметка BG 66 U. 1026 0522 03, чиито титуляр е посоченото дружество. Изисканото извлечение от банковата сметка в [фирма] не било представено в хода на ревизията.

До дружеството е изготвено трето ИПДПОЗЛ №П-2221018040707-040-003 от 27.07.2018 г., с което е изискано движение по цитираната банкова сметка. В отговор с вх. №53-00-629#30/11.09.2018 г. е представено движение на банкова сметка BG 66 U. 9660 1026 0522 03 за ревизирания период, както и осчетоводяването на изплатените доходи на Е. П. - хронология на сч. сметка 494 „Разчети със собственици“, но само за периода 2015 г. - 2016 г. За периода 2012 г. - 2014 г. не са представени счетоводни документи за взетите счетоводни записи за осчетоводяване на декларираните от ревизираното лице доходи за периода. В тази връзка е дадено обяснение, че за периода 01.01.2012 г./31.12.2014 г. счетоводството е извършвано от друго дружество.

Въз основа на присъединени доказателства от извършена преди ревизията проверка и изискана информация от банковите институции на територията на страната са установени банковите сметки на ревизираното лице. Наличностите и извършените транзакции по всяка от сметките са анализирани и описани по години на стр. 10-20 в РД. Отделно на стр. 28-39 в РД е направен подробен анализ на наредени суми от жалбоподателката по банковата сметка на [фирма] и на получени преводи от посоченото дружество по лична банкова сметка на ревизираното лице. По повод постъпили суми по сметки на ревизираното лице, за които са дадени обяснения, че представляват служебни аванси за разплащания дейността на дружеството, е констатирано, че не са представени доказателства за изразходване на авансите и няма приложена хронология на сметка 422.

Установените допълнително преведени суми, съответно за 2013 г. – в размер на 21 982,26 лв., за 2014 г. – в размер на 7 855,97 лв. и за 2015 г. - в размер на 2 170,67 лв., за които липсвали документи, удостоверяващи сумите да са били декларирани в ГДД като облагаеми доходи и съответно обложени с дължимия Д., са включени в приходната част на ред 8 – други облагаеми доходи в направените годишни съпоставки.

При анализ на банковата сметка на жалбоподателката е установено също, че през 2012 г. има постъпили суми общо в размер на 15 683,72 лв. от наредени преводи от сметки на [фирма] /в размер на 15 135,75 лв. с основание закрыта сметка/ и от [фирма] с ЕИК[ЕИК] /в размер на 548,40 лв. с основание закрыта сметка/, но получените парични средства от посоченото дружество и ЕТ не са декларирани от ревизираното лице. За наредените средства няма подадена справка по чл. 73 от ЗДДФЛ от наредителите на сумите.

Във връзка с установеното обстоятелство на 25.06.2018 г. на ревизираното лице е връчено ИПДПОЗЛ №ПФ-2222101000019-040-004 от 19.06.2018 г., с което е изискана информация относно характера на преведените суми от съответните наредители. В отговор с вх. №53-00-629#25/10.07.2018 г. жалбоподателката е уведомила органите по приходите, че сумата от 15 135,72 лв., преведена от [фирма] на 06.03.2012 г. представлява дивидент, дължим и за минало време по силата на договор за доброволна делба от 30.05.2006 г., с който г-жа П. е станала едноличен собственик на дяловете на дружеството след смъртта на съпруга си.

От ревизиращия екип е изготвено ИПДПОЗЛ №П-22221518040708-040-002 от

16.07.2018 г. до [фирма], с което са изискани относими документи: Решение на ОС на дружеството за разпределение на дивидент за периода 2006 г. - 2012 г.; ОПР и оборотни ведомости на дружеството за периода 2006 г. - 2012 г. От дружеството не била представена изискана информация по чл. 37 от ДОПК.

От Сектор „Архив“ на ТД на НАП С., офис „М.“ с изх. №24-15-743 от 16.07.2018 г. от данъчното досието на посоченото дружество са изискани копия от подадени ГДД по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/, както и подадени към тях ОПР за период 2006 г. - 2012 г., също и подадени от платеща декларация по чл. 55 от ЗДДФЛ за същия период. От представените документи е констатирано, че дружеството не е реализирало печалба за период от 2006 г. до 2012 г. и няма осчетоводени неразпределени печалби, които да бъдат разпределени под формата на дивидент. Сумата в размер на 15 135,75 лв. е определена като друг облагаем доход и включена приходната част на годишната съпоставка за 2012 г. на ред 8.

За сумата от 548,40 лв., преведена от [фирма] на 27.03.2012 г. от жалбоподателката е заявено, че представлява наследствен дял, придобит по силата на договор за доброволна делба от 30.05.2006 г. след смъртта на починалия съпруг. Сумата е отразена като постъпление в приходната част на направената съпоставка за 2012 г. на ред 11 - други източници на средства от наследство.

За установяване на разходите за живот и издръжка са констатирани следните обстоятелства:

Съгласно присъединени доказателства от извършена проверка на лицето, по връчено ИПДПОЗЛ №ПФ-22221218000019-40-001 от 19.02.2018 г., жалбоподателката е дала обяснение, че са правени разходи за текуща издръжка на семейството ѝ - консумативи, храна, облекло и др., но не може да определи точно направените от нея разходи за живот.

В отговор на ИПДПОЗЛ №Р-22221018002489-040-003/10.09.2018 г. от Е. П. е представена Декларация по чл. 124, ал. 3 от ДОПК за период 2012 г./2016 г., в която по Раздел IV - Направени разходи, в т. 7 /разходи за живот, издръжка, обучение, лечение, транспортни, дневни и квартирни разходи при пътуване в страната и чужбина / лицето е декларирало, че „разходите за живот са в зависимост от декларираните приходи“.

Поради непредставена конкретна информация за направените разходи, свързани с издръжката за живот, за целите на производството ревизиращият екип е взел за база официалните данни за среден разход на едно лице за общи разходи за: храна, алкохолни напитки, облекло и обувки, транспорт, съобщения, свободно време, културен отдих, образование и здравеопазване, публикувани от Националния статистически институт /НСИ/ за периода 2012 г. – 2016 г. Останалите видове извършени от ревизираното лице комунално-битови разходи за издръжка за: жилище, вода, ел. енергия, топлоенергия, социални осигуровки, данъци, влог, изплатен дълг, са определени по документи и събрана информация от присъединени доказателства. Установените по документи платени от лицето суми за консумативи /ел. енергия и отопление/ са включени в разходната част на годишните съпоставки на ред 15 - комунални разходи по фактури от доставчици.

Като елемент от издръжката - други разходи за собствени нужди, са включени установените през съответните години конкретно платени суми чрез ПОС терминал от за покупки от В. Z., Т. Н. /В./, J. С. и др. на парфюмерия, козметика и луксозни маркови дрехи, обувки, чанти и аксесоари. Установените суми за издръжка по години

са представени на стр. 40-41 и включени в разходната част на ред 14 – разходи за издръжка и живот в годишните съпоставки.

На база статистически данни за общи потребителски разходи, като са съобразени и приспаднати получените суми от наследствена пенсия, са определени поетите от жалбоподателката разходи за издръжка на сина ѝ, който през ревизираните периоди не е навършил пълнолетие. Установените суми по години са представени на стр. 42-43 и включени в разходната част на ред 14 – разходи за издръжка и живот в годишните съпоставки.

По направена справка от ПП V. за декларирани продажби от регистрирани по ЗДДС лица са установени извършени от жалбоподателката разходи за различни услуги /учебни такси, медицински услуги и др./, описани в таблици по периоди на стр. 24-25 в РД. Сумите са включени в разходната част на годишните съпоставки на ред 15 – комунални разходи по фактури от доставчици.

За определяне на разходите за пътувания в чужбина са ползвани данни от присъединени доказателства, изискани от ревизираното лице и получена информация по направено запитване до Столична Дирекция Полиция, сектор „Български документи за самоличност“ за регистрирани преминавания през гранично пропускателните пунктове /ГКПП/ за жалбоподателката, които са съпоставени с относима информация от извършена ревизия на съпруга на ревизираното лице Л. П. и са подробно отразени на стр. 26-27 в РД. При определяне на разходите за пътувания в чужбина, за които не са представени документи, за целите на производството ревизиращият екип е определил пазарни такива за регистрираните преминавания на ГКПП и за времето на престой на територия извън страната /почивки и екскурзии/. Като база за определяне на разходите във връзка с пътуванията е приета сумата по **1 000,00 лв. дневно** за действителни разходвани от лицето средства за престой /дневни и нощувки/. Така възприетият подход е обоснован с оглед констатирани лични покупки на ревизираното лице, платени чрез сметката на управляваното от нея дружество [фирма], на стоки от магазини, предлагащи продукти на световно известни търговски марки. На база това обстоятелство е формиран извод, че лицето е с висок социален статус и поддържа стандарт на живот, над средния за страната. Установените конкретни суми за съответните периоди са включени в разходната част на годишните съпоставки на ред 22 – разходи за екскурзии, пътувания и др.

В обобщение на всички установени факти и обстоятелства и въз основа на събраните доказателства, на годишна база е направена съпоставка на получените от лицето доходи и извършени разходи за всеки отделен период, като данните са систематично отразени в таблици в РД /съответно за 2012 г. - на стр. 55-56, за 2013 г. – на стр. 57-58, за 2014 г. – на стр. 60, за 2015 г. – на стр. 62-63 и за 2016 г. - на стр. 64-65/.

В резултат на направените съпоставки, е констатирано несъответствие, представляващо превишение на извършените разходи над получените доходи за финансовата 2016 г. в размер на 10 490,97 лв. За останалите ревизирани периоди на финансовите 2012 г., 2013 г., 2014 г. и 2015 г. е констатирано превишение на доходите над извършените разходи.

Като размер установеното несъответствие и съответни превишения са изчислени по формулата /к. 2 + к. 3 - к. 4 - к. 5/, където: к. 2 са паричните средства в началото на данъчния период, к. 3 са постъпленията през периода, к. 4 са разходите за периода, а к. 5 - паричните средства в края на данъчния период. Сумите са изчислени при следните данни:

Относно разполагаемите парични средства в брой към началото на ревизирия период е констатирано, че от лицето не е декларирана конкретна сума, както в хода на ревизирията, така и при извършените ѝ и преди ревизирията проверки, съгласно присъединените доказателства. Поради констатираното, с оглед утвърдената данъчна практика и изхождайки от обстоятелството, че съгласно Гражданския процесуален кодекс /ГПК/ не е необходим писмен акт като форма на доказване на суми до 5 000,00 лв., като налични парични средства в брой към 01.01.2012 г. с РА е приета сумата в размер на 5 000,00 лв.

Конкретните данни в направените съпоставки по периоди са следните: За 2012 г. при направената съпоставка, съгласно таблицата на стр. 55-56 в РД, е установено превишение в размер на 34 069,04 лв. Сумата е изчислена при разполагаеми парични средства в началото на периода към 01.01.2012 г. в размер на 87 093,85 лв., / в т.ч. в брой – 5 000,00 лв. и по банкови сметки в размер на 82 093,85 лв./ и в края на периода към 31.12.2012 г. - налични парични суми по банкови сметки в размер на 96 566,98 лв., като са съпоставени установени общо постъпления през годината в размер на 52 138,61 лв. и извършени разходи в размер на 8 596,44 лв.

Постъпленията в приходната част са формирани като сбор от следните суми: 5 480,50 лв. - доходи от трудови правоотношения /ред 3/ - изплатени работни заплати; 28 965,00 лв. - доходи от друга стопанска дейност /ред 5/ - авторски възнаграждения от [фирма]; 15 135,75 лв. - други облагаеми доходи /ред 8/ - получен превод от [фирма], за която сума лицето твърди, че представлява изплатен дивидент във връзка с придобит наследствен дял от дружеството на починалия през 2005 г. съпруг по договор за доброволна делба от 2006 г., но органите по приходите констатира липса на представени доказателства същият да е осчетоводен, деклариран и обложен с данък при източника през 2012 г., т.е. в годината на изплащане на сумата; 2 008,99 лв. - доходи, подлежащи на облагане с окончателни данъци по реда на ЗКПО/ЗДДФЛ /ред 10/ - доходи от лихви по банкови сметки и 548,40 лв. - други източници на средства и дарения /ред 11/ - получен доход от наследство от [фирма].

Стойността на извършените разходи е определена като сбор от следните суми: 4 013,16 лв. – разходи за издръжка и живот /ред 14/; 1 661,12 лв. – комунални разходи по фактури от доставчици /ред 15/ - в т.ч. платени суми по фактури за услуги съгласно данни от ПП V. в размер на 573,19 лв., разходи по фактури за топлоенергия в размер на 1 047,20 лв. и разходи по фактури за електроенергия в размер на 40,73 лв.; и 2 922,16 лв. – разходи за платени данъци, осигурителни вноски, такси и др. публични задължения /ред 23/.

За 2013 г. при направената съпоставка, съгласно таблицата на стр. 57-58 в РД, е установено превишение в размер на 114 862,02 лв. Сумата е изчислена при разполагаеми парични средства по банкови сметки в началото на периода към 01.01.2013 г. в размер на 96 566,98 лв. и в края на периода към 31.12.2013 г. - в размер на 30 075,59 лв., като са съпоставени установени общо постъпления през годината в размер на 79 522,18 лв. и извършени разходи в размер на 31 151,55 лв.

Постъпленията в приходната част са формирани като сбор от следните суми: 5 510,37 лв. - доходи от трудови правоотношения /ред 3/ - изплатени работни заплати; 31 780,00 лв. - доходи от друга стопанска дейност /ред 5/ - авторски възнаграждения от [фирма]; 21 962,26 лв. - други облагаеми доходи /ред 8/ - получени преводи от [фирма], които не са декларирани като доход и за които липсват документи, доказващи разходването на служебни аванси; 249,55 лв. - доходи, подлежащи на

облагане с окончателни данъци по реда на ЗКПО/ЗДДФЛ /ред 10/ - доходи от лихви по банкови сметки и 20 000,00 лв. – получени суми от вземания от трети лица – заеми лизинг и др. /ред 12/ – получена временна финансова помощ от [фирма].

Стойността на извършените разходите е определена като сбор от следните суми: 4 734,89 лв. – разходи за издръжка и живот /ред 14/; 3 791,44 лв. – комунални разходи по фактури от доставчици /ред 15/ - в т.ч. платени суми по фактури за услуги съгласно данни от ПП V. в размер на 2 018,06 лв., разходи по фактури за топлоенергия в размер на 1 703,64 лв. и разходи по фактури за електроенергия в размер на 69,74 лв.; 20 250,00 лв. – платени суми по задължения към трети лица, заеми лизинг и др. /ред 20/ - разходи за върнат заем към [фирма]; и 2 375,22 лв. – разходи за платени данъци, осигурителни вноски, такси и др. публични задължения /ред 23/.

За 2014 г. при направената съпоставка, съгласно таблицата на стр. 59-60 в РД, е установено превишение в размер на 41 162,44 лв. Сумата е изчислена при разполагаеми парични средства по банкови сметки в началото на периода към 01.01.2014 г. в размер на 30 075,59 лв. и в края на периода към 31.12.2014 г. - в размер на 51,09 лв., като са съпоставени установени общо постъпления през годината в размер на 27 035,39 лв. и извършени разходи в размер на 15 897,45 лв.

Постъпленията в приходната част са формирани като сбор от следните суми: 5 540,25 лв. - доходи от трудови правоотношения /ред 3/ - изплатени работни заплати; 13 500,00 лв. - доходи от друга стопанска дейност /ред 5/ - авторски възнаграждения от [фирма]; 7 855,97 лв. - други облагаеми доходи /ред 8/ - получени преводи от [фирма], които не са декларирани като доход и за които липсват документи, доказващи разходването на служебни аванси и 139,17 лв. - доходи, подлежащи на облагане с окончателни данъци по реда на ЗКПО/ЗДДФЛ /ред 10/ - доходи от лихви по банкови сметки.

Стойността на извършените разходите е определена като сбор от следните суми: 5 974,24 лв. – разходи за издръжка и живот /ред 14/; 4 538,16 лв. – комунални разходи по фактури от доставчици /ред 15/ - в т.ч. платени суми по фактури за услуги съгласно данни от ПП V. в размер на 2 336,35 лв., разходи по фактури за топлоенергия в размер на 2 201,81 лв.; 2 269,90 лв. – разходи за екскурзии, пътувания и др. /ред 22/ и 3 115,15 лв. – разходи за платени данъци, осигурителни вноски, такси и др. публични задължения /ред 23/.

За 2015 г. при направената съпоставка, съгласно таблицата на стр. 62-63 в РД, е установено превишение в размер на 1 373,41 лв. Сумата е изчислена при разполагаеми парични средства по банкови сметки в началото на периода към 01.01.2015 г. в размер на 51,09 лв. и в края на периода към 31.12.2015 г. - в размер на 23,52 лв., като са съпоставени установени общо постъпления през годината в размер на 26 893,47 лв. и извършени разходи в размер на 25 547,63 лв.

Постъпленията в приходната част са формирани като сбор от следните суми: 5 570,12 лв. - доходи от трудови правоотношения /ред 3/ - изплатени работни заплати; 18 800,00 лв. - доходи от друга стопанска дейност /ред 5/ - авторски възнаграждения от [фирма]; 2 170,67 лв. - други облагаеми доходи /ред 8/ - получени преводи от [фирма], които не са декларирани като доход и за които липсват документи, доказващи разходването на служебни аванси и 352,68 лв. - доходи, подлежащи на облагане с окончателни данъци по реда на ЗКПО/ЗДДФЛ /ред 10/ - доходи от лихви по банкови сметки.

Стойността на извършените разходите е определена като сбор от следните суми: 4

971,16 лв. – разходи за издръжка и живот /ред 14/; 7 421,66 лв. – комунални разходи по фактури от доставчици /ред 15/ - в т.ч. платени суми по фактури за услуги съгласно данни от ПП V. в размер на 4 374,99 лв., разходи по фактури за топлоенергия в размер на 3 046,67 лв.; 10 000,00 лв. – разходи за екскурзии, пътувания и др. /ред 22/ и 3 154,81 лв. – разходи за платени данъци, осигурителни вноски, такси и др. публични задължения /ред 23/.

За 2016 г. при направената съпоставка, съгласно таблицата на стр. 62-63 в РД, е установено несъответствие /паричен недостиг/ в размер на 10 490,97 лв. Сумата е изчислена при разполагаеми парични средства по банкови сметки в началото на периода към 01.01.2016 г. в размер на 23,52 лв. и в края на периода към 31.12.2016 г. - в размер на 76,68 лв., като са съпоставени установени общо постъпления през годината в размер на 22 737,36 лв. и извършени разходи в размер на 33 175,17 лв.

Постъпленията в приходната част са формирани като сбор от следните суми: 5 937,36 лв. - доходи от трудови правоотношения /ред 3/ - изплатени работни заплати и 16 800,00 лв. - доходи от друга стопанска дейност /ред 5/ - авторски възнаграждения от [фирма].

Стойността на извършените разходите е определена като сбор от следните суми: 3 821,90 лв. – разходи за издръжка и живот /ред 14/; 11 105,55 лв. – комунални разходи по фактури от доставчици /ред 15/ - в т.ч. платени суми по фактури за услуги съгласно данни от ПП V. в размер на 9 340,12 лв., разходи по фактури за топлоенергия в размер на 1 765,43 лв.; 15 000,00 лв. – разходи за екскурзии, пътувания и др. /ред 22/ и 3 247,72 лв. – разходи за платени данъци, осигурителни вноски, такси и др. публични задължения /ред 23/.

С оглед констатираните суми, представляващи *недекларани получени доходи* за финансовите 2012 г., 2013 г., 2014 г. и 2015 г. и *установен паричен недостиг за 2016 г.*, органите по приходите са приели за доказано наличие на основания по чл. 122, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ДОПК. За посочените обстоятелства и определяне на данъчната основа за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за ревизираните периоди от 01.01.2012 г. до 31.12.2016 г., по реда на чл. 122-124 от ДОПК, жалбоподателката е уведомена в хода на ревизията с връчено по електронен път на 11.09.2018 г. Уведомление №Р-22221018002489-113-001 от 10.09.2018 г. по чл. 124, ал. 1 от ДОПК. На същата дата /11.09.2018 г./ по електронен път на ревизираното лице е връчено и Уведомление №Р-22221018002489-139-001/10.09.2018 г. по чл. 17, ал. 1, т. 2 от ДОПК, с което е информирано за права и задължения, произтичащи от текстове на Наказателния кодекс /НК/. По връченото уведомление от лицето не изразило становище.

След направен анализ на всички относими обстоятелства по чл. 122, ал. 2, т. 1, 2, 3, 4, 8, 10, 14 и 16, подробно отразен на стр. 53-54 в РД, с РА е определена данъчната основа за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ и са установени съответните задължения по периоди, както следва:

За 2012 г. е определена данъчна основа по реда на чл. 122 от ДОПК в размер на 37 288,30 лв., формирана като сбор от: данъчната основа от трудови правоотношения – 4 773,58 лв.; данъчна основа на доходи от друга стопанска дейност – 17 379,00 лв. и данъчна основа от *други доходи* – 15 135,72 лв. При 10 % данъчна ставка е установен дължим данък по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ в размер на 3 728,83 лв. След приспадане на внесен данък в размер на 2 215,24 лв. е установена сума за довносяне в размер на 1 513,59 лв., върху която са изчислени лихви за просрочие в размер на 989,41 лв.

За 2013 г. е определена данъчна основа по реда на чл. 122 от ДОПК в размер на 45 849,78 лв., формирана като сбор от: данъчната основа от трудови правоотношения – 4 799,52 лв.; данъчна основа на доходи от друга стопанска дейност – 19 068,00 лв. и данъчна основа от *други доходи* 21 982,26 лв. При 10 % данъчна ставка е установен дължим данък по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ в размер на 4 584,98 лв. След приспадане на внесен данък в размер на 2 386,74 лв. е установена сума за довносяне в размер на 2 198,24 лв., върху която са изчислени лихви за просрочие в размер на 1 213,62 лв.

За 2014 г. е определена данъчна основа по реда на чл. 122 от ДОПК в размер на 20 781,59 лв., формирана като сбор от: данъчната основа от трудови правоотношения – 4 825,62 лв.; данъчна основа на доходи от друга стопанска дейност – 8 100,00 лв. и данъчна основа от *други доходи* – 7 855,97 лв. При 10 % данъчна ставка е установен дължим данък по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ в размер на 2 078,16 лв. След приспадане на внесен данък в размер на 1 292,54 лв. е установена сума за довносяне в размер на 785,62 лв., върху която са изчислени лихви за просрочие в размер на 353,91 лв.

За 2015 г. е определена данъчна основа по реда на чл. 122 от ДОПК в размер на 18 302,26 лв., формирана като сбор от: данъчната основа от трудови правоотношения – 4 851,59 лв.; данъчна основа на доходи от друга стопанска дейност – 11 208,00 лв. и данъчна основа от *други доходи* – 11 280,00 лв. При 10 % данъчна ставка, след признато ползвано облекчение за дете в размер на 200,00 лв. съгласно попълнено Приложение №10 от ГДД, е установен дължим данък по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ в размер на 1810,23 лв. След приспадане на внесен данък в размер на 1 593,16 лв. е установена сума за довносяне в размер на 217,07 лв., върху която са изчислени лихви за просрочие в размер на 75,68 лв.

За 2016 г. е определена данъчна основа по реда на чл. 122 от ДОПК в размер на 25 742,43 лв., формирана като сбор от: данъчната основа от трудови правоотношения – 5 171,46 лв.; данъчна основа на доходи от друга стопанска дейност – 10 080,00 лв. и данъчна основа от други доходи /установено несъответствие – паричен недостиг/ – 10 490,79 лв. При 10 % данъчна ставка е установен дължим данък по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ в размер на 2 574,24 лв. След приспадане на внесен данък в размер на 1 525,11 лв. е установена сума за довносяне в размер на 1 049,13 лв., върху която са изчислени лихви за просрочие в размер на 259,39 лв.

Като краен резултат от проведеното ревизионно производство с оспорвания РА на жалбоподателката са установени задължения за довносяне общо в размер на 8 655,66 лв., в т.ч., както следва: за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ в размер на **5 763,65 лв.** и лихви за просрочие в размер на **2 892,01 лв.**

Ревизионният акт е връчен на 24.10.2019 г. и оспорен по административен ред с жалба вх. № 94-Е-383 от 07.11.2019 г. Срокът за произнасяне по чл.155, ал.1, вр. чл.146 ДОПК, е до 13.01.2020 г. В този срок е постановено Решение № 58 от 13.01.2020 г. на директора на ДОДОП С., с което РА е потвърден, в която част и съгласно чл.156, ал.1 ДОПК е предмет на съдебния контрол за законосъобразност.

Решение № 58 от 13.01.2020 г. на ДОДОП С. е връчено на Е. П. на 29.01.2020 г. Жалбата, по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена на 11.02.2020 г. - в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване административен акт, поради което е допустима.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

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. Спорните задължения на жалбоподателката за всички ревизиранни периоди са определени съгласно приложимите разпоредби на чл. 122-124 от ДОПК.

Съдът приема за спазена процедурата по чл.124 ДОПК, доколкото на 11.09.2018 г. на Е. П. е връчено уведомление № Р-22221018002489-113-001 от 10.09.2018 г., с което на основание чл.124, ал.1 ДОПК е уведомена за наличие на обстоятелства по чл.122, ал.1, т.1 и т.2 ДОПК.

На 25.09.2018 г. ревизираното лице е представило декларации по чл.124, ал.3 ДОПК за ревизираните години 2012 г. – 2016 г. В тях посочило, че през периода е получавало доходи от трудови правоотношения и авторски възнаграждения, описани в подадени ГДД по чл.50 ЗДДФЛ, както и от дивиденди, описани в отговора на ИПДПОЗЛ № П-22221018040707-040-001 от 06.03.2018 г. и ИПДПОЗЛ № ПФ-22221018000019-040-001 от 19.06.2018 г. Относно разходите е отбелязано, че „са в зависимост от декларираните приходи“.

Не е налице законова забрана за приобщаване в хода на ревизията на доказателства, събрани при предходно извършена проверка на лицето. В случая, с Протокол № Р-22221018002489-П.-001 от 05.09.2018 г. са приобщени резултатите от ПИНП № П-22221518040708-141-001 от 19.07.2018 г. относно извършена проверка за съпоставка на имуществото и доходите на Е. П. във връзка с предоставени парични средства от [фирма] и резултатите от ПИНП № П-22221018040707-141-001 от 22.05.2018 г. относно извършена проверка за съпоставка на имуществото и доходите на Е. П. във връзка с предоставени парични средства от [фирма]. Установените относно двете дружества факти и обстоятелства са пряко относими към данъчните задължения на Е. П., предмет на процесната ревизия. Действително, Протокол № Р-22221018002489-П.-001 не е връчен на ревизираното лице, но в случая това не води на самостоятелно основание до незаконосъобразност на РА поради допуснато съществено процесуално нарушение. Приобщените с протокола доказателства касаят подадени от дружествата, чрез жалбоподателката, ГДД, т.е. документи, които са й известни. С протокола са приобщени искания за предоставяне на информация, връчени лично на Е. Г., т.е. отново документи, които са й известни или изготвени от нея във връзка с връчените й искания (л.91-133 от Приложение № 1).

С друг Протокол № Р-22221018002489-П.-002 от 05.09.2018 г. са приобщени резултатите от ПИНП № П-22221518040708-141-001 от 19.07.2018 г. са приобщени доказателства, събрани при извършена проверка за съпоставка на притежаваното имущество и направените разходи с декларираните или получени доходи от Е. П. – също обстоятелства, пряко относими данъчните задължения на жалбоподателката, предмет на процесната ревизия.

Ревизията и проверката са законоустановени способности за осъществяване на данъчно-осигурителен контрол (чл.110, ал.1 ДОПК). С проверка се установяват определени факти и обстоятелства от значение за задълженията за данъци и задължителни осигурителни вноски, но с нея не се установяват задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски на проверяваното лице (чл.110, ал.3 ДОПК). За процесуална икономия и с оглед използване на резултатите от проверката, в която са установени конкретни факти и обстоятелства по смисъла на чл.110, ал.3 ДОПК, се извършва приобщаване на доказателствата от нея като често използван способ за

събирането им и при липса на законова забрана за това. Ето защо възраженията на жалбоподателката за допуснати в тази връзка съществени процесуални нарушения са неоснователни, вкл. искането ѝ за изключване на така събраните доказателства.

В хода на тази проверка търговското дружество [фирма] не е открито на декларирания адрес и съобщения са му връчени по реда на чл.32 ДОПК. Въпреки пространните доводи в жалбата за допуснати при проверката съществени процесуални нарушения, основно поради невъзможността да се открие дружеството в период, в който редовна са ѝ връчвани съобщения от приходните органи в качеството ѝ на физическо лице, тези доводи не могат на самостоятелно основание да доведат до незаконосъобразност на оспорения РА. Това е така, тъй като лицето е имало процедурни възможности в хода на ревизията да ангажира исканите доказателства относно [фирма], вкл. с жалбата по административен ред. По аргумент от чл.160, ал.1 ДОПК съдът е инстанция по същество на спора, поради което следва да отговори на въпроса относно законосъобразността на установените данъчни задължения на жалбоподателката за ревизираните периоди от 2012 г. до 2016 г., определени в случая по реда на чл.122-124 ДОПК.

Разпоредбата на чл.122 от ДОПК урежда набор от особени доказателствени правила, които позволяват прилагането на материално правните 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. Основната ѝ задача е да даде възможност да се извърши облагане и тогава, когато необходимите данни за установяването на данъчните задължения съобразно приложимите норми на материалния закон не са налице. Тя е призвана да преодолее тази пречка пред ревизионното производство като създаде условия за попълване или направо заместване на липсващите доказателства с други данни, които да позволяват установяването на задълженията.

За да се приложи чл.122 от ДОПК при установяването на дължимия данък трябва да е налице особен случай, който да пречатства извършването на ревизия по общия ред. Тези особени случаи са уредени изчерпателно в чл.122, ал.1 от ДОПК, като доказателствената тежест за тяхното установяване е за органите по приходите, без да е допустимо прилагането на разпоредбата при предполагаемо наличие на основание. Респ. презумпцията по чл.124, ал.2 ДОПК е приложима само при доказаност на основанието по чл.122, ал.1 ДОПК. Ако не се установи твърдяното обстоятелство по чл.122, ал.1 ДОПК, то цялото производство е опорочено, тъй като не е допустимо издаването на ревизионен акт при прилагане на особения ред, ако не е налице основание за това.

За ревизираните периоди от 01.01.2012 г. до 31.12.2015 г. ревизиращият екип се позовава на обстоятелство по чл. 122, ал. 1, т. 1 от ДОПК въз основа на получени от Е. П. по банков път суми от [фирма] за 2012 г. и от [фирма] за 2013 г. – 2015 г., които са *извън декларираните облагаеми доходи* и за които не било доказано да са представени съответните доказателства, респ. да са обложени по съответния ред в периодите, в които са реализирани.

По силата на приложеното за ревизираните 2012 г. – 2015 г. основание на чл.122, ал.1, т.1 ДОПК особеният ред за облагане е приложим, когато до започването на ревизията не е подадена декларация, когато задължението се определя по декларация, респ. лицето има задължение за подаване на декларация.

За ревизираната 2016 г. е установено основание по чл.122, ал.1, т.2 ДОПК -

несъответствие, представляващо превишение на извършените разходи над получените доходи, указващо наличие на укрити приходи или доходи.

По формираните между страните спорни въпроси съдът приема следното:

1. Относно разполагаемите суми към 01.01.2012 г. и ревизираната **2012 г.:**

По повод връчено ѝ ИПДПОЗЛ № ПФ-22221018000019-040-001 от 19.02.2018 г., приобщено с Протокол № Р-22221018002489-П.-002 от 05.09.2018 г., жалбоподателката е декларирала, че в началото и края на всяка от годините на проверката (2012 г. – 2016 г.) е разполагала с парични средства в брой без възможност да посочи конкретни суми, тъй като не е водила писмени сметки на личните си разходи и приходи. В същите писмени обяснения е декларирала банковите си сметки за периоди, по които е имала налични парични средства, за които е дала съгласие за служебно събиране на информация от НАП. Декларира е получените суми по трудово правоотношение и от авторски възнаграждения, за които е подала годишни данъчни декларации (ГДД) по чл.50 ЗДДФЛ.

Към 01.01.2005 г. с РА е приета разполагаема сума в размер на 5 000.00 лв.

За този спорен въпрос е допусната съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ), която съдът кредитира като компетентно изготвена и неоспорена от страните. Вещото лице е установило към 01.01.2012 г. наличности по банкови сметка на Е. П. общо в размер на 82 093.85 лв. Допълнително са начислени и изплатени средства по трудово правоотношение в размер на 4296.24 лв. и по извънтрудови правоотношения с [фирма] в размер на 27 227.10 лв. Вещото лице е констатирало изплатени суми от [фирма] в полза на едноличния собственик на капитала в размер на 31 391.16 лв. и върнати от Е. П. към дружеството средства в размер на 1088.08 лв.

Общата стойност на банковите преводи от [фирма] към едноличния собственик за ревизираните години е 181 497.41 лв., а върнатите към дружеството – общо в размер на 36 730.45 лв. (л.293). Тегленето на средства от сметки на [фирма] по години е посочено на стр.9 -21 от ССЕ, като за **2012 г.** тегленията са общо в размер на 75 850 лв.

Въз основа на представени оборотни ведомости на [фирма] вещото лице е установило, че относно предоставените на едноличния собственик средства не е ползвана сметка 422 „Подотчетни лица“ или друга със същото предназначение, които се ползват за отчет на служебни аванси. За да ги определят като такива приходните органи се позовават на обяснение на ревизираното лице от 11.09.2018 г.

Вещото лице е констатирало неразпределена печалба от [фирма] към 01.01.2012 г. в размер на 568 835.80 лв. При справка в Търговския регистър експертът е открил публикуван ГФО за 2012 г. на [фирма] без информация за разпределение на печалба. Експертът е потвърдил банковите преводи, описани на стр.29 – 39 от РД, а посочените основания за това могат да бъдат обобщени като: захранване кредитна карта, плащания в търговски обекти, операция с карта (теглени).

За 2012 г. банковите сметки на [фирма] са захранвани от клиенти и доставчици – общо в размер на 235 016.48 лв. и от едноличния собственик – в размер на 1088.08 лв.

Въз основа на приетата основна ССЕ от 05.04.2021 г. съдът намира за потвърдени констатации на ревизиращия екип, че за 2012 г. ревизираното физическо лице е разполагало с парични средства (в брой или по банкови сметки), които надвишават сторените от него разходи. Не се потвърждава приетата в РА за разполагаема сума в размер на 5000 лв. към 01.01.2012 г., като съдът приема за разполагаеми средствата по банкови сметки и тегления, посочени по-горе в приетата съдебно-счетоводна

експертиза.

От таблицата на стр.31 от основната ССЕ (л.315) се установява, че за всяка от ревизираните години от 2012 г. до 2016 г. балансът между приходите и разходите е положителен, като жалбоподателката е разполагала с налични парични средства по банкови сметки и реализирани доходи от трудово правоотношение и авторски възнаграждения.

Относно облагането за 2012 г. спорно е основанието на превода от [фирма] в размер на 15 135,72 лв., квалифициран от ревизорите като „други доходи“.

2. Относно получен на 06.03.2012 г. паричен превод в размер на 15 135,72 лв. от [фирма]:

С ИПДПОЗЛ № ПФ-22221018000019-040-004 от 19.06.2018 г. от ревизираното лице е изискано обяснение относно основанието за получената сума. С писмо от 10.07.2018 г. ревизираното лице е отговорило, че сумата представлява дивидент, дължима за минало време въз основа на договор за доброволна делба от 30.05.2006 г., с който става едноличен собственик на капитала на дружеството на покойния ѝ съпруг.

Към жалбата по административен ред Е. П. е приложила извлечение от информационна система на НАП относно подадени от [фирма] данъчни декларации по чл.51 и чл.92 ЗКПО (отм.) за периодите от 1999 г. до 2005 г. От него се установява, че дружеството е декларирало счетоводна печалба, както следва: 2294 лв. за 1999 г., 5485 лв. за 2000 г., 6518.27 лв. за 2001 , 7463 лв. за 2002 г., 11 336 лв. за 2003 г., 58 321.26 лв. за 2004 г. и 1015.20 лв. за 2005 г.

От договор за доброволна делба на наследствено имущество с нотариална заверка на подписите от 30.05.2006 г. на Нотариус И. Н., рег. № 040, че установява, че И. Д. Г. (бивш съпруг на жалбоподателката) е починал на 27.06.2005 г., като негови наследници са преживялата съпруга и три деца. Според договора Е. П. е получила всичките дялове от капитала на [фирма].

Като едноличен собственик на капитала на дружеството с решение от 22.12.2011 г. Е. Г. е избрала себе си за негов управител. С решение от 06.02.2012 г. едноличният собственик на капитала е разпределил натрупаната неразпределена печалба от минали години в размер на 15 933 лв. Средствата са преведени по сметка на физическото лице на 06.03.2012 г.

Постъпването на сума в размер на 15 135.72 лв. на 06.03.2012 г. по банкова сметка на Е. П. с основание „закрита сметка“ е потвърдено и от вещото лице (л.307).

Въз основа на изложеното съдът приема за категорично доказано основанието на спорния превод от [фирма] в размер на 15 135.72 лв., а именно – изплатен дивидент от търговското дружество, с което се оборват констатациите на РД и РА за неустановеност на произхода на сумата.

Този доход е обложен от ревизорите с 10 % данъчна ставка като „други доходи“, без допълнителна квалификация на основанието им. Независимо, че ревизията е извършена по особения ред на чл.122-124 ДОПК той не дава основание на приходните органи да квалифицират вида дохода по различен начин от посочения в материалния закон (ЗДДФЛ) при намерено основание по чл.122, ал.1, т.1 ДОПК – неподаване на данъчна декларация от задълженото физическо лице и при липса на данни за укриването на тези приходи.

Видовете доходи на физическите лица в зависимост от източника им са посочени в чл.10, ал.1 ЗДДФЛ:

1. доходи от трудови правоотношения (чл.25);

2. доходи от стопанска дейност като едноличен търговец (чл.28);
3. доходи от друга стопанска дейност (чл.30);
4. доходи от наем или от друго възмездно предоставяне за ползване на права или имущество (чл.32);
5. доходи от прехвърляне на права или имущество (чл.34);
6. доходи от източници по чл. 35 - 36, както и доходи, облагаеми с окончателни данъци по този закон (чл.37 и сл., вкл. за дивидент по чл.38, ал.1, т.2, б. "а").

Категорично доказаното изплащане на дивидент като облагаем доход по чл.8, ал.3 ЗДДФЛ подлежи на облагане с окончателен данък по чл.38, ал.1, т.2 ЗДДФЛ. Окончателният данък се определя върху брутната сума, определена с решението за разпределяне на дивидент (чл. 38, ал. 2 от ЗДДФЛ). Данъчната ставка за определяне на окончателния данък върху доходите от дивиденти е в размер на 5 на сто (чл. 46, ал. 3 от ЗДДФЛ). Съгласно чл. 65, ал. 2 от ЗДДФЛ, този данък се удържа и внася от предприятието - платец на дохода, в срок до края на месеца, следващ тримесечието, през което е взето решението за разпределяне на дивидент.

Предвид цитираните разпоредби данъчно задължено лице за данъка по чл. 38, ал. 1, т. 2 от ЗДДФЛ е дружеството, разпределящо дивиденти като платец на дохода. По аргумент от противното, физическото лице, реализирало доход от дивидент от местно дружество не е задължено да подава ГДД за тези доходи, тъй като те се декларират, удържат и внасят от търговското дружество.

При липса на задължение за физическото лице за подаване на декларация, съдът намира за неприложимо основанието по чл.122, ал.1, т.1 ДОПК. Като е достигнал до противен извод, ревизиращият екип е постановил оспорения РА при неправилно приложение на закона, респ. е налице основание за отмяната му в оспорената част за 2012 г. като незаконосъобразен. Изложеното облагане на дохода с окончателен данък пречатства квалификацията му като „друг доход“, респ. облагането му с 10 % данъчна ставка, както неправилно са приели приходните органи. Допуснатото неправилно приложение на особения ред за ревизия по чл.122-124 ДОПК определя изцяло незаконосъобразност на установените данъчни задължения за 2012 г. Субект на задължението за окончателен данък е търговското дружество.

3. Относно ревизираната 2013 г.:

При ревизията са констатирани недеklarирани доходи, произтичащи от превишението на направените преводи от сметката на управляваното и представляваното от ревизираното лице [фирма] по лични сметка, за които приходните органи са приели, че не са представени документи, доказващи основанието на направените преводи за 2013 г., 2014 г. и 2015 г. ревизорите са установили, че чрез ПОС терминал от сметки на [фирма] са плащани суми за лични разходи на жалбоподателката, която потвърдила, че е единствен титуляр, който има правомощия да нарежда плащания от тези банкови сметки. За 2013 г. тези доходи са в размер на 21 982.26 лв.

С писмен отговор от 11.09.2018 г. (л.276-277) в отговор на връчено ѝ ИПДПОЗЛ № Р-22221018040707-040-003 от 27.07.2018 г. жалбоподателката сочи, че през 2013 г. е получила дивидент от [фирма] в размер на 12 000 лв., начислен от дружеството през 2016 г., когато е платен данък върху него. Допълнително е пояснила, че са ѝ предоставени служебни аванси по банков път, за които не са съставени авансови отчети за разходването им поради движението им изцяло по банков път.

Приложен е Протокол от заседание на Общото събрание на едноличния собственик на капитала на [фирма] от 04.07.2013 г., на което е взето решение за разпределяне на

печалба от минали години и изплащане на дивидент в размер на 12 000 лв. по банков път. Вещото лице не е установило информация за конкретен превод на дивидент, свързан с решението за разпределяне на печалба от 12 000 лв. (л.307).

Към 01.01.2013 г. ССЕ е установила наличности по банкови сметки на Е. П. общо в размер на 96 566.91 лв. Допълнително са начислени и изплатени средства по трудово правоотношение в размер на 4319.58 лв. и по извънтрудови правоотношения с [фирма] в размер на 31 780 лв.

Отделно от изложеното, вещото лице е констатирало изплатени суми от [фирма] в полза на едноличния собственик на капитала средства общо в размер на 77 721.43 лв. и върнати от Е. П. към дружеството средства в размер на 20 250.16

Тегленето на средства от сметки на [фирма] по години е посочено на стр.9 -21 от ССЕ, като за 2013 г. тегленията са общо в размер на 114 450 лв.

При справка в Търговския регистър експертът е открил публикуван ГФО за 2013 г. на [фирма] без информация за разпределение на печалба.

За 2013 г. банковите сметки на [фирма] са запазвани от клиенти и доставчици – в размер на 269 560.39 лв. и от едноличния собственик – в размер на 22 950.16 лв.

За 2013 г. са спорни преводите от банкови сметки на [фирма] към едноличния собственик на капитала, които надвишават изплатените му средства по трудово правоотношение и за авторски възнаграждения, респ. които не са декларирани в ГДД по чл.50 ЗДДФЛ. Посочените в банкови документи основания за тези преводи са запазване кредитна карта, плащания в търговски обекти, операция с карта (теглена), при липса на решение по чл.137, ал.1, т.3 от Търговския закон за разпределяне на печалба от търговското дружество. В процесната ревизия по аналог те са квалифицирани от приходните органи като „други доходи“, но както се посочи особеният ред на чл.122-124 ДОПК не дава основание на ревизорите да квалифицират вида на дохода по различен начин от посочения в материалния закон (ЗДДФЛ) при намерено основание по чл.122, ал.1, т.1 ДОПК – неподаване на данъчна декларация от задълженото физическо лице и при липса на данни за укриването на тези доходи.

Видовете доходи на физическите лица в зависимост от източника им са посочени в чл.10, ал.1 ЗДДФЛ:

1. доходи от трудови правоотношения (чл.25);
2. доходи от стопанска дейност като едноличен търговец (чл.28);
3. доходи от друга стопанска дейност (чл.30);
4. доходи от наем или от друго възмездно предоставяне за ползване на права или имущество (чл.32);
5. доходи от прехвърляне на права или имущество (чл.34);
6. доходи от източници по чл. 35-36, както и доходи, облагаеми с окончателни данъци по този закон (чл.37 и сл., вкл. за дивидент по чл.38, ал.1, т.2, б.„а“).

Според съда, спорните преводи на парични средства от банкови сметки на търговско дружество към такива на едноличния му собственик или тегления на суми за лични нужди не представляват доход от друга стопанска дейност, тъй като не отговарят на определението по чл.30 ЗДДФЛ - за облагаем доход от стопанска дейност на физическите лица, които не са търговци по смисъла на Търговския закон, който се определя, като придобитият доход се намали с разходи за дейността.

Съобразно закономото изброяване в чл.10, ал.1 ЗДДФЛ „другите доходи“ попадат в определението по чл.35, т.6 ЗДДФЛ, което цели да обхване доходи от всички други източници, с уточнението да не са обложени с окончателни данъци по ЗДДФЛ или по

ЗКПО. Същевременно, източникът на спорните доходи не е неизвестен. Предвид движението на средствата изцяло по банков път, включително плащания и тегления на ПОС с банкова карта, техният произход е от генерирана от търговското дружество печалба. Това категорично се установява от ССЕ, която е констатирала неразпределена печалба от [фирма] към 01.01.2012 г. в размер на 568 835.80 лв., състояща се от неразпределена печалба от минали години в размер на 559 947.90 лв. и печалба за 2011 г. в размер на 8887.90 лв. Счетоводните резултати на дружеството са посочени на стр.32 от ССЕ (л.316 от делото) и са загуба на 2012-2013 г. и печалба за 2014 г. – 2016 г.

Според поясненията на вещото лице, дадени в о.с.з. на 14.04.2021 г. неразпределената печалба се отразява в баланса на дружеството – в собствен капитал (пасив) или в актива му. Не е задължително между нея и паричните наличности да има връзка, както е в случая, тъй като вещото лице е констатирало, че паричните средства са по-малко от неразпределената печалба. Визираното несъответствие е наложило изготвяне на допълнителна ССЕ от 14.06.2021 г., според която при формиране на финансов резултат на [фирма] дружеството е разполагало със следните *налични парични средства*: за 2012 г. – 389 647.57 лв., за 2013 г. – 431 429.16 лв., за 2014 г. – 340 103.55 лв., за 2015 г. – 341 361.75 лв. и за 2016 г. – 392 192.48 лв. От таблицата към заключителната част на допълнителната ССЕ (л.397) се установява, че за всички ревизирани години неразпределената печалба превишава наличните парични средства. Очевидно е, че едноличният собственик и управител на дружеството е ползвал за лични нужди установените по категоричен начин наличните парични средства по банкови сметки на [фирма]. За това говорят и посочените в банковите документи основания: захранване кредитна карта, плащания в търговски обекти, операция с карта (теглена).

Съгласно легалното определение по пар.1, т.5 от ДР на ЗДДФЛ "Дивидентът" е:

- а) доход от акции;
- б) доход от дялови участия, включително от неперсонифицирани дружества и от други права, третиращи като доходи от акции;
- в) скрито разпределение на печалбата.

Съгласно пар.1, т.5, Б. "а" от ДР на ЗКПО "Скрито разпределение на печалба" са сумите, *несвързани* с осъществяваната от данъчно задълженото лице дейност или превишаващи обичайните пазарни нива, начислени, изплатени или разпределени под каквато и да е форма в полза на акционерите, съдружниците или свързани с тях лица, с изключение на дивидентите по т. 4, букви "а" и "б".

Независимо дали ще бъдат квалифицирани според определението по пар.1, т.5, б. "б" или б. "в" от ДР на ЗДДФЛ ползваните от жалбоподателката парични средства от генерирана печалба от дейността на търговско дружество, на което е едноличен собственик на капитала, за целите на облагането по ЗДДФЛ представляват „дивидент“.

По вече изложените в т.2 съображения дивидентът като облагаем доход по чл.8, ал.3 ЗДДФЛ подлежи на облагане с окончателен данък по чл.38, ал.1, т.2 ЗДДФЛ. Съгласно чл. 65, ал. 2 от ЗДДФЛ, този данък се удържа и внася от предприятието - платец на дохода, в срок до края на месеца, следващ тримесечието, през което е взето решението за разпределяне на дивидент. Данъчно задължено лице за данъка по чл. 38, ал. 1, т. 2 от ЗДДФЛ е дружеството, разпределящо дивиденти като платец на дохода, което следва да подаде декларация по чл.55 ЗДДФЛ. По аргумент от противното,

физическото лице, реализирало доходи от дивидент от местно дружество, не е задължено да подава ГДД за тези доходи, тъй като те се декларират, удържат и внасят от търговското дружество.

При липса на задължение за физическото лице за подаване на декларация е неприложимо намереното от ревизорите основание по чл.122, ал.1, т.1 ДОПК.

Допуснатото неправилно приложение на особения ред за ревизия по чл.122-124 ДОПК определя изцяло незаконосъобразност на установените данъчни задължения за 2013 г.

4. За ревизираната 2014 г. спорна е определената и обложена в РА като недеklarиран доход сума в размер на 7 855,97 лв. за получени преводи от [фирма].

Вещото лице е установило към 01.01.2014 г. наличности по банкови сметки на Е. П. общо в размер на 30 075.59 лв. Допълнително са начислени и изплатени средства по трудово правоотношение в размер на 4343.04 лв. и по извънтрудови правоотношения с [фирма] в размер на 13500 лв.

Отделно от изложеното, вещото лице е констатирало изплатени суми от [фирма] в полза на едноличния собственик на капитала средства общо в размер на 25710.10 лв. и върнати от Е. П. към дружеството средства в размер на 10 392.21 лв.

Общата стойност на банковите преводи от [фирма] към едноличния собственик за ревизираните години е 181 497.41 лв., а към дружеството – общо в размер на 36 730.45 лв. (л.293). Тегленето на средства от сметки на [фирма] по години е посочено на стр.9 -21 от ССЕ, като за 2014 г. тегленията са общо в размер на 49 601.27 лв.

При справка в Търговския регистър експертът е открил публикуван ГФО за 2014 г. на [фирма] без информация за разпределение на печалба.

За 2014 г. банковите сметки на [фирма] са захранвани от клиенти и доставчици – в размер на 193 969.64 лв. и от едноличния собственик – в размер на 11 622.21 лв.

Тъй като намереното основание за облагане на сумата от 7855.97 лв. е идентично с това за 2013 г., основанието за незаконосъобразност на РА в тази му част е идентично с вече изложеното за предходните години и не следва да се преповтаря.

5. За ревизираната 2015 г. спорна е определената и обложена в РА като недеklarиран доход сума в размер на 2170.67 лв. за получени преводи от [фирма].

Вещото лице е установило към 01.01.2015 г. наличности по банкови сметки на Е. П. общо в размер на 10 039.80 лв. Допълнително са начислени и изплатени средства по трудово правоотношение в размер на 4366.67 лв. и по извънтрудови правоотношения с [фирма] в размер на 18 800 лв.

Отделно от изложеното, вещото лице е констатирало изплатени суми от [фирма] в полза на едноличния собственик на капитала средства общо в размер на 22 019.79 лв. и върнати от Е. П. към дружеството средства в размер на 5000 лв.

Общата стойност на банковите преводи от [фирма] към едноличния собственик за ревизираните години е 181 497.41 лв., а към дружеството – общо в размер на 36 730.45 лв. (л.293). Тегленето на средства от сметки на [фирма] по години е посочено на стр.9 -21 от ССЕ, като за 2015 г. тегленията са общо в размер на 60 664.05 лв.

При справка в Търговския регистър експертът е открил публикуван ГФО за 2015 г. на [фирма] без информация за разпределение на печалба.

За 2015 г. банковите сметки на [фирма] са захранвани от клиенти и доставчици – в размер на 149 009.20 лв. и от едноличния собственик – в размер на 5000 лв.

Тъй като намереното основание за облагане на сумата е идентично с това за предходните години г., основанието за незаконосъобразност на РА в тази му част е идентично с вече изложеното по отношение на тях и не следва да се преповтаря.

6. За ревизираната 2016 г. е установено несъответствие, представляващо превишение на извършените разходи над получените доходи, указващо наличие на укрита приходи или доходи, респ. основание по чл.122, ал.1, т.2 ДОПК. Според ревизорите, несъответствието в размер на 10 490.97 лв. произтича от определени от ревизиращия екип разходи за пътувания в чужбина в размер на 1000 лв. на ден, или общо в размер на 15 000 лв. за 15 дни престой в чужбина за 2016 г. (от 25.03. до 01.04.2016 г. и от 14.10.2016 г. до 24.10.2016 г.).

Според мотивите на РА (стр.27) тази сума е определена на база действително направени от лицето разходи за покупка на стоки от магазини, предлагащи световно известни марки. На база това обстоятелство ревизорите са направили извод, че лицето е с висок социален статус и поддържа стандарт на живот над средния за страната.

Така определеният размер на разходите не намира опора в закона и е напълно произволен, както е прието в Решение № 4109 от 23.06.2021 г. по адм.д.№ 6059/2020 г. на АССГ по отношение на идентични разходи в данъчна ревизия на съпруга на жалбоподателката Л. Й. П..

Нещо повече, жалбоподателката е ангажирала доказателства за реално сторените разходи за визираните пътувания в чужбина, които напълно необосновано не са кредитирани от приходните органи. Към допълнение на жалбата й по административен ред вх.№ 23-22-2079 от 16.12.2019 г. е приложена онлайн резервация на самолетни билети за Тел А. на стойност 670.55 евро за двама човека (л.136-137 от делото) в периода от 25.03.2016 г. до 01.04.2016 г. Приложена е резервация на ношувки в периода от 25.03. до 31.03.2016 г. на обща стойност от 492.10 щатски долара. Визираните разходи за двама човека за пътуване в И. са общо в размер на 2177.08 лв. (1311.48 лв. за самолетните билети и 865.60 лв. за ношувките, пресметнати по валутен курс към 14.03.2016 г. по свободно достъпна в Интернет информация). Те по никакъв начин не съответстват с приетия за семейството разход за пътуване в чужбина от общо 2000 лв. на ден (по хиляда лв. за съпруга и съпругата).

Приходните органи неправилно са приели, че пътуването в Русия е започнало на 14.10.2016 г. Това е датата, на която жалбоподателката е направила чрез банкова карта разходи за руска виза (л.143). Реалното пътуване може да се установи от резервацията за хотелско настаняване в периода от 21.10. до 23.10.2016 г. (л.145). За две ношувки са заплатени 6120 руски рубли (166.20 лв. по курса на руска рубла за 19.09.2016 г. по свободно достъпна информация в Интернет), а самолетните билети за двама човека са на стойност 251.58 евро или 492.05 лв. (л.149). Тези данни също по никакъв начин не съответстват с приетия за семейството разход за пътуване в чужбина от общо 2000 лв. на ден (по хиляда лв. за съпруга и съпругата) за 10 дни, вместо за установените с документите данни за 2 дни пътувания в М..

Дори към посочените суми да се прибавят дневни разходи за визираните 9 дни пътувания в чужбина през 2016 г., то същите не биха обосновавали установеното от приходните органи превишение с 10 490.97 лв., поради което направеното с РА завишение на разходите за пътуване в чужбина е напълно необосновано и незаконосъобразно, респ. не следва да бъде вземано предвид. При неговата липса намереното от приходните органи основание по чл.122, ал.1, т.2 ДОПК се явява недоказано, респ. обосновава незаконосъобразност на РА в и тази му част.

Приетата по делото ССЕ потвърждава превишението на приходите над разходите на лицето за 2016 г. в размер на 1909.26 лв. (л.315).

Вещото лице е установило към 01.01.2016 г. наличности по банкови сметка на Е. П.

общо в размер на 23.52 лв. Допълнително са начислени и изплатени средства по трудово правоотношение в размер на 4654.30 лв. и по извънтрудови правоотношения с [фирма] в размер на 16 800 лв.

Отделно от изложеното, вещото лице е констатирало изплатени суми от [фирма] в полза на едноличния собственик на капитала средства общо в размер на 24 654.93 лв.

Тегленето на средства от сметки на [фирма] по години е посочено на стр.9 -21 от ССЕ, като за 2016 г. тегленията са общо в размер на 57 482.46 лв.

По изложените съображения и на основание чл.160, ал.1 ДОПК е дължимо изцяло отмяна на РА като незаконосъобразен.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на жалбоподателката следва да се присъдят сторените в производството разноски, както следва: 10.00 лв. за държавна такса, 700 лв. депозит за вещо лице и 960 лв. адвокатско възнаграждение, или общо сума в размер на 1670 лв.

Съобразно изхода на спора, в тежест на ответника следва да бъдат възложени направените от бюджета на АССГ разноски за експертиза, а именно: 873.80 лв. допълнителен депозит за основната ССЕ и 234 лв. депозит за допълнителната ССЕ, или общо сума в размер на 1107.80 лв.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во отделение, 69-и състав,

Р Е Ш Е Н И Е :

ОТМЕНЯ ИЗЦЯЛО по жалба на Е. Н. П. от [населено място], [улица], ет. 6, ап. 18, **Ревизионен акт № Р-22221018002489-091-001 от 07.10.2019 г.**, издаден от В. В. В. – орган, възложил ревизията, и П. П. Б.-Д. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 58 от 13.01.2020 г. на директора на ДОДОП [населено място] относно установени допълнителни задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ в размер на 6 243,53 лв. за данъчните периоди от 01.01.2012 г. до 31.12.2016 г., ведно със съответните лихви за забава в размер на 2 892,01 лв.

ОСЪЖДА Национална агенция по приходите, [населено място], [улица], да заплати на Е. Н. П. от [населено място], [улица], ет. 6, ап. 18, на основание чл.161, ал.1 ДОПК сторените в производството разноски в размер на 1670 лв.

ОСЪЖДА Национална агенция по приходите, [населено място], [улица], да заплати на основание чл.77 ГПК по сметка на Административен съд София град разноски в размер на 1107.80 лв.

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

СЪДИЯ: