

РЕШЕНИЕ

№ 3577

гр. София, 30.05.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18 състав, в публично заседание на 23.03.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Златка Илиева

при участието на секретаря Илияна Янева, като разгледа дело номер **118** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от ДОПК и чл. 145 и сл. от АПК във връзка с §2 от ДР на ДОПК.

Образувано е по жалбата на Т. Н. М. [ЕГН], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [улица], вх.Б. ет.1, ап.14 против Ревизионен акт №Р-22220520007720-091-001/13.08.2021г., издаден от Е. М. С.-орган, възложил ревизията и Р. Т. З.-ръководител на ревизията, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК и по реда на чл.122-124 от ДОПК, изменен и потвърден с Решение №1684/29.10.2021г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите. Със същия е изменен установеният с РА резултат за данък по чл.48, ал.1 от ЗДДФЛ за 2014г. от размер на 18 690,77лв. на 14 190,77лв., ведно със съответните лихви в размер на 9057,56 лв. и е потвърден установеният с РА резултат за данък по чл.48, ал.1 от ЗДДФЛ за 2015г., в размер на 3 522,00лева, ведно със съответните лихви в размер на 1 889,38лева.

С жалбата пред съда се излагат следните съображения:

На първо място се твърди, че ревизиращия орган /РО/ е допуснал законови нарушения при извършване на ревизията, като в нарушение на чл.29, ал.1, вр. с чл.33 от ДОПК, всеки един от документите, изпращани по електронна поща, като се започне още със

ЗВР, както и РА, са изпращани на електронен адрес [електронна поща], който електронен адрес, жалбоподателката не е посочвала като такъв за връчване на документи, каквото е изискването на чл.28, ал.2 от ДОПК. Счита, че липсва валидно връчване на ЗВР, което води до недопустимост на проведеното производство. Твърди, че всички документи били изпращани на електронния адрес на счетоводното дружество, обслужващо [фирма],[ЕИК], на което дружество жалбоподателката била едноличен собственик, но представляваното от нея търговско дружество било отделно юридическо лице, с различна правосубектност от жалбоподателката като физическо лице. Счита за недопустимо да се прави смесване на адресатите на връчването. Само в случаите, когато било започнало производство по ДОПК, за което лицето е редовно уведомено, било налице задължение за писмено уведомяване при промяна на адреса за кореспонденция. В конкретния случай нямало нито едно редовно връчване при условията на ДОПК. ЗВР била изпратена на електронен адрес за кореспонденция, като електронната поща не била посочен от жалбоподателката като адрес за получаване на съобщения по чл.28. ал.2 от ДОПК. Съобщенията е следвало да бъдат връчени по постоянния адрес на жалбоподателката. Счита, че в хода на ревизионното производство е допуснат особен съществен порок, който засяга началото на ревизията, в резултат на което обжалваният РА страдал от порок, който е толкова тежък, че обуславял извод за неговата нищожност.

На второ място се претендира, че липсва основание за образуване на ревизионно производство, т.к. е изтекъл преклузивният срок по чл.109, ал.1 от ДОПК, в който е допустимо да се образува такава, тъй като ЗВР била връчена на жалбоподателката на 07.01.2021г. Счита, че съгласно чл.109, ал.1 от ДОПК, 5-годишният срок за образуване на ревизионно производство за установяване на данъци за 2014г. тече от 01.01.2016г. и е изтекъл на 31.12.2020г. Срокът по чл.109, ал.1 от ДОПК е преклузивен и изтичането на срока било отрицателна процесуална предпоставка за съществуването на ревизионното производство и пречатства упражняването на правомощието на органите по приходите за установяване на публични задължения.

В жалбата се мотивират и доводи за това, че в неправилно в РА от ревизиращият екип не се посочва от какъв произход са сумите, както и че неправилно са определени паричните потоци и за двете ревизирани години. Твърди, че не са взети предвид данните от НСИ, които са публично достъпни и чрез които безспорно се установява, че твърдението за изразходване на всичко получено, е невярно, което е довело до неправилно определяне и на дължимия данък.

Излагат се съображения и за неправилно прилагане на процесуалният закон и в частност, че ревизията за периода от 01.01.2014г. до 31.12.2015г. следва да протече при условията на чл.122 от ДОПК.

Оспорващата, редовно призована, се представлява от пълномощник адв.М. Ч., която поддържа жалбата. Претендира разноски.

Касаторът, редовно призован, се представлява от пълномощник, който оспорва жалбата и счита същата, че следва да се отхвърли като неоснователна. Претендира разноски по чл.161, ал.1 от ДОПК.

Съдът, въз основа на събраните по делото писмени доказателства, приема за установено следното от фактическа страна по административно-правния спор:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220520007720-020-001/10.12.2021г., връчена на 07.01.2021г., издадена от Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД01-128/18.02.2020г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на Т. Н. М. за определяне на задълженията за данък върху годишната данъчна основа по чл.17 от ЗДДФЛ, за периодите от 01.01.2014г. до 31.12.2015г. същата е връчена на г-жа М. по електронен път на електронен адрес [електронна поща]. на дата 07.01.2021г. Срокът за извършване на ревизията е три месеца от връчването на ЗВР, т.е. до 07.04.2021 год. С последваща Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22220520007720-020-002/06.04.2021г. и ЗИЗВР №Р-22220520007720-020-003/05.05.2021г., издадени от органа, възложил ревизията, е определен срок за приключване на ревизията до 07.06.2021г.

По делото не се повдига спор относно валидността на КЕП на издателя на ЗВР и ЗИЗВР към датите на полагането му, като в тази насока по делото се представя и писмено доказателство за удостоверяване валидността на подписа на служителя на НАП, към датите на издаване на двете заповеди.

С цел установяване на обстоятелства от значение за данъчното облагане, в хода на ревизията, били предприети действия по събиране на доказателства, вкл. въз основа на отправени искания за представяне на документи и писмени обяснения от данъчно задълженото лице и от трети лица; извършени били справки и били съставени протоколи за извършени насрещни проверки; присъединени били доказателства и били предприети действия по налагане на предварителни обезпечителни мерки. Извършените процесуални действия и събраните в хода на производството доказателства, намират подробно описание в издадения РД.

Отправени са две искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице от 07.01.2021год. и от 05.05.2021год., връчени по електронен път, чрез електронен адрес за кореспонденция-[електронна поща].

От страна на ревизираното лице не са представени доказателства.

С Протокол №Р-22220520007720-П.-002/25.06.2021г. са приобщени Протокол №П-22220517018871-073-001/31.07.2017г. от приключена проверка по установяване на факти и обстоятелства на Т. Н. М. през периода от 01.01.2011г. до 31.12.2016г., ведно със събраните доказателства и Протокол №ПФ-22220519000700-073-001/19.03.2020г. от приключена проверка по съпоставка на имущество и Доходи на Т. Н. М. през периода от 01.01.2014г. до 31.12.2016г., ведно със събраните доказателства.

До Т. Н. М. било отправено трето по ред искане №Р-Р-22220520007720-113-002/05.05.2021г., в което същата била уведомена за

установени обстоятелства по чл.122, ал.1, т.2 и т.7 от ДОПК и била поканена за представи декларации относно имуществото, вида и размер на направените разходи, източници на доходи и пр. за периода 01.01.2014г.-31.12.2015г. До жалбоподателката било подадено на същата дата /05.05.2021г./ и Уведомление №Р-22220520007720-113-001/05.05.2021год. по чл.124, ал.1 от ДОПК за установени обстоятелства по чл.122, ал.1, т.2 и т.7, връчено на жалбоподателката на 12.05.2021год. по електронен път, чрез електронен адрес за кореспонденция-[електронна поща].

На 29.05.2020г. бил съставен и издаден Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220520007720-092-001/25.06.2021г.

В определения срок е подадено възражение срещу констатациите и изводите на РД с приложени доказателства. Същите са обсъдени от органите по приходите и възражението е преценено като неоснователно.

На 13.08.2021г. бил издаден РА №Р-22220520007720-091-001/13.08.2021г. от Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.-орган, възложил ревизията и Р. Т. З., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С.-ръководител на ревизията. Същият е връчен по електронен път на 13.08.2021г. на адрес-[електронна поща], ведно с лихвен лист.

С РА са установени задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл.17 от ЗДДФЛ за 2014г. и 2015г. общо в размер на 22212,77лв. и са определени лихви за забава в размер на 13819,17лв.

При определяне на данъчната основа е приложен особения ред по чл.122-124 от ДОПК поради установено обстоятелство по чл.122, ал.1, т.2 и т.7 от ДОПК-налице са данни за укрити доходи и декларирани и/или получените доходи не съответстват на имущественото и финансово състояние на лицето за процесния период. Изводът е формиран въз основа на установен недостиг на средства за покриване на разходите за 2014г. и 2015г. при извършена съпоставка за съответствие между стойността на имуществото на задълженото лице, декларирани и/или получени доходи и направените от него разходи за ревизираните периоди. Установеният недостиг на средства, според ревизиращия екип, произтича основно от констатирани предоставени парични заеми на юридически лица през 2014г. и 2015г., общо в размер на 194610,76лв., като за произхода на тези средства не са представени доказателства. Ревизиращите органи са посочили, че при ревизията не е установено посоченият недостиг на средства да е в резултат па доходи на Т. М., които са необлагаеми по смисъла па чл.13 от ЗДДФЛ или пък доходи, които са освободени от облагане по смисъла на ЗДДФЛ.

Извършените в хода на ревизията процесуални действия са подробно описани в РД, който е неразделна част от РА.

С Решение №1684/29.10.2021 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на

Национална агенция по приходите с което е изменен установеният с РА резултат за данък по чл.48, ал.1 от ЗДДФЛ за 2014г. от размер на 18 690,77лв., като е определен в размер на 14190,77лв., ведно със съответните лихви и е потвърден установеният с РА резултат за данък по чл.48, ал.1 от ЗДДФЛ за 2015г., в размер на 3522,00лева, ведно със съответните лихви в размер на 1889,38лева или общо 19602,15лв.

Решение №1684/29.10.2021г. е връчено на жалбоподателя на 02.11.2021г. по електронен път /л.20/, а жалбата е депозирана чрез административния орган до съда с вх.№ 53-04-913 от 04.11.2021г. в предвидения в чл.156 от ДОПК, 14-дневен преклузивен срок.

Решаващият орган счита че не са основателни аргументите на жалбоподателката, с които се поддържа тезата че 5-годишният преклузивен срок по чл.109, ал.1 от ДОПК следва да се брои от изтичане на годината, в която са постъпили данни от трети лица и организации, като приема че задълженията за данък върху годишната данъчна основа по чл.17 от ЗДДФЛ се установяват на годишна база и се декларират в срок до 30 април на годината, следваща годината на придобиване на дохода. В тази връзка в решението е прието, че за 2014г. дължимият данък върху годишната данъчна основа по чл.17 от ЗДДФЛ се декларира в срок до края на месец април 2015г., съответно дължимият данък върху годишната данъчна основа по чл.17 от ЗДДФЛ за 2015г. се декларира в срок до 30 април 2016г.

Прието е, че срокът за образуване на производство за установяване на задължения за данъци по ЗДДФЛ за 2014 г., започва да тече от 01.01.2016г. и изтича на 31.12.2020г. /стр.11 от РД/. Ответникът твърди, че ЗВР №Р-22220520007720-020-001/10.12.2020г. е издадена на 10.12.2020г., поради което не е изтекъл срокът по чл.109 от ДОПК за определяне на дължимия данък върху годишната данъчна основа по чл.17 от ЗДДФЛ за 2014г.

Решаващият орган е приел, че правото на жалбоподателката не е нарушено в резултат на връчването на всички документи в хода на ревизията на електронен адрес [електронна поща]. Прието е, че независимо, че цитираният електронен адрес [електронна поща], не е посочван от жалбоподателката като адрес за връчване на документи, то видно от данните в ИС „Контрол“ на НАП, посоченият адрес е деклариран като „друг адрес“, който в последствие жалбоподателката е посочила като адрес на счетоводната къща. обслужваща представляваното от Т. М. дружество [фирма]. ЕИК[ЕИК]. Освен това Т. М. е получила редовно всички документи във връзка с ревизията, включително и ЗВР и е имала възможност да посочи друг актуален електронен адрес за кореспонденция, какъвто е посочила едва с подадената жалба. Счита, че не са налице основания за да се приеме, че Т. М. не е била редовно уведомена по реда на ДОПК за започване на ревизионното производство като физическо лице, като обосновава този извод с факта, че ЗВР, искания за представяне на документи и писмени обяснения, уведомления и пр. са връчени на същия електронен адрес, като в отговор на тези връчвания на искания, жалбоподателката е представяла документи, в т.ч. декларация за налични парични средства, изпратена до проверяващият екип по e-mail от електронен адрес–[електронна поща] на дата 26.01.2021год.

Решаващият орган е приел, че с оспорения РА, при определяне на годишната данъчна основа на доходите па физическото лице за 2014г. и 2015г., органите по приходите са направили съпоставка на притежаваните имуществва и направените разходи от лицето с декларираните и/или получени от него доходи по години, като включените в тях приходи и разходи се основават на събраните в хода на проведеното ревизионно производство доказателства. Прието е че превишението на парични средства е формирано от други доходи по смисъла на чл.35, т.6 от ЗДДФЛ. Предвид дългогодишния трудов стаж на жалбоподателката, характера на получените доходи- трудово възнаграждение и командировъчни в евро и декларираното от нея обстоятелство, че се грижи единствено за себе си и разходите за живот са под средностатистическите, решаващият орган е приел, че е възможно лицето да разполага към 01.01.2014г. със средства в брой в размер на 50000,00лв. Анализът на представените банкови извлечения за периодите от 2005г. до 2013г. давал основание да се направи извод, че доходите на лицето значително превишават извършените разходи и е възможно то да разполага с декларираните средства в размер на 50000.00лв.

Решаващият орган е приел, че за начална разполагаема сума в брой към 01.01.2014г. следва да се вземе предвид декларираната от Т. М. сума в размер на 50000,00лв., и че ревизираното лице е доказало обективна възможност да притежава декларираната наличност на парични средства в брой в размер на 50000,00 лв. към 01.01.2014г., която кореспондирала безспорно и с декларираната наличност към края на годината в размер на 55000,00лв.

Установено е, че получателят на заеми [фирма] е декларирал в отчета за паричните потоци за 2014г. получени заемни средства в същия размер и не са налице доказателства средствата да са върнати през 2014г. или 2015г. За предоставените заемни средства през 2015г. на [фирма] и на С. И. като физическо лице общо в размер на 44610,76 лв. също били налице безспорни доказателства.

Определената данъчна основа по реда на чл.122 от ДОПК за 2014г. е в размер на 147 144,93лв., формирана от данъчната основа за доходи от трудови възнаграждения в размер на 5237,20лв. и установения от решаващия орган недостиг на средства в размер на 141907,73лв. Върху данъчната основа в размер на 147144,93лв. е дължим данък по чл.48, ал.1 от ЗДДФЛ в размер на 14714,49лв. Предвид авансово удържан данък от работодател в размер на 523,72 лв., е дължим данък за внасяне в размер на 14 190,77лв., ведно със съответните лихви за забава. Прието е, че за 2015г. данъчната основа правилно е определена в размер на 40808,40лв., върху която е дължим данък по чл.48. ал.1 от ЗДДФЛ в размер на 4080,84лв., като предвид авансово удържания данък от работодател в размер на 558,84лв., правилно е установено задължение за данък в размер на 3522,00лв. и са определени лихви за забава в размер на 1889,38лв.

В заключение е обоснован извод, че са налице обстоятелствата по чл.122, ал.1, т.2 от ДОПК и органите по приходите правилно са приложили особения ред на облагане по чл.122-124 от ДОПК.

При така установеното от фактическа страна, от правна съдът намира следното:

Жалбата е процесуално допустима, като подадена от лице, притежаващо активната легитимация да води настоящото дело, против годен за съдебен контрол административен акт, след проведено задължително производство пред горестоящия административен орган, в преклузивния срок и пред местнокомпетентния административен съд.

Разгледана по същество, съдът намира следното:

Съгласно чл.160, ал.2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му.

Спорният по делото въпрос е относно надлежното връчване на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220520007720-020-001/10.12.2021г., издадена от Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД па НАП С..

Ревизионното производство, разглеждано като сложен фактически състав, включва издаване на заповед за възлагане на ревизия (вж. чл.112, ал.1 ДОПК) и нейното връчване на ревизираното лице (чл.114, ал.1 ДОПК). Всички процесуални елементи, включително и сроковете за извършване на ревизията, започват да текат от момента на връчване на ЗВР.

Нормата на чл.113, ал.2 от ДОПК изисква заповедта за възлагане на ревизията да бъде връчена на ревизираното лице.

По делото няма данни издадената ЗВР да е изпратена на жалбоподателката с писмо с обратна разписка чрез лицензиран пощенски оператор /чл.29, ал.3 от ДОПК/, както и да е връчена по телефакс или с електронно съобщение при използване на квалифициран електронен подпис на органа по приходите /чл.29, ал.4 от ДОПК/. Не са налице данни по делото за неуспешно връчване на ЗВР чрез предвидени в кодекса средства по общия ред на чл.29 от ДОПК. Съобщенията в административното производство следва да се връчват основно на адреса за кореспонденция, който е този по чл.28, ал.1, т.1 от ДОПК.

По делото не са налице данни за извършени посещения от органите по приходите на адреса за кореспонденция на субекта-жалбоподателката.

Не са налице и данни за изпращане на писмо с обратна разписка за удостоверяването на връчването по правилата на чл.30, ал.3 от ДОПК. Тази норма предвижда, че съобщението, изпратено по пощата с обратна разписка, се смята за връчено на датата, на която обратната разписка е подписана от

някое от лицата по чл.29, ал.6, 7 и 8 от ДОПК.

Според настоящия съдебен състав в чл.29 от ДОПК законодателят установява кои са възможните и допустими начините за връчване на съобщенията в административното производство. Новелата на текста установява правилото, че съобщенията се връчват на адрес за кореспонденция, като такъв за физическите лица е не е само този по чл.28, ал.1, т.2 от ДОПК, а и този по чл.28, ал.2 от ДОПК, т.е. и заявления от лицето електронен адрес.

Посочването на електронен адрес е една възможност, а не е задължение за лицето. Това означава, че само, ако то е заявило пред органите по приходите такъв адрес за кореспонденция, за приходната администрация е налице възможността да връчва съобщенията в административното производство на този електронен адрес.

Съдът не споделя изложеното от ответната страна, че посоченият „друг адрес“, в ИС „Контрол“ НАП, [електронна поща], е електронен адрес за получаване на съобщения по чл.28, ал.2 от ДОПК, т.е. е и заявления от лицето електронен адрес.

Разпоредба на чл.81, ал.1, т.4 от ДОПК предвижда, че регистърът на задължените лица включва и данни относно адресите по 28, т.е. и относно декларирания електронен адрес за кореспонденция по чл.28, ал.2 от ДОПК. Вярно е, че съгласно чл.82, ал.2 от ДОПК данните за местните физически лица се вписват в регистъра от съответната териториална дирекция въз основа на първата подадена декларация, свързана с данъчно облагане или задължителни осигурителни вноски. По преписката липсват данни обсъждания електронен адрес да е бил посочен от жалбоподателката в такава декларация.

Действително, в разпоредбата на чл.82, ал.4 от ДОПК е предвидено, че служебно вписване на данни в регистъра се извършва с протокол по чл.50 и въз основа на извършени констатации след проверка на орган по приходите. В случая такива констатации относно декларирания от жалбоподателката електронен адрес липсват.

Съгласно чл.30, ал.6 от ДОПК, електронното съобщение се смята за връчено, когато адресатът изпрати потвърждение за получаването му чрез обратно електронно съобщение, активиране на електронна препратка или изтеглянето му от информационната система на компетентната администрация. Съдържанието на електронното съобщение се удостоверява чрез заверена от органа по приходите разпечатка на записа в информационната система. По делото не са приложени доказателства, удостоверяващи получаването на електронното съобщение от Т. Н. М. на посочен от нея електронен адрес, различен от [електронна поща].

От изложеното следва, че ЗВР не е надлежно връчена в съответствие с чл.30,

ал.3 и ал.6 от ДОПК. По сходен начин стои въпросът и с издадените впоследствие актове в хода на ревизионното производство-уведомление по чл.124, ал.1 от ДОПК, ИПДПОЗЛ, РД и издадения ревизионен акт.

При липса на надлежно връчване на ЗВР, в нарушение на чл.113, ал.2 от ДОПК, крайният акт, с който приключва ревизията–ревизионният акт се явява издаден извън рамките на ревизионното производство, което го опорочава до степен на неговата нищожност (В този смисъл: решение №5181 от 23.04.2021г. на ВАС, I отделение по адм. д. №1063/2021г., решение №4748 от 14.04.2021г. на ВАС, I отделение по адм.д.№13484/2020г. и посочената в мотивите му съдебна практика, решение №2645 от 22.03.2022г. по адм.д.№ 9420/2021 на ВАС).

На следващо място, съдът споделя доводите на жалбоподателя, че липсва основание за образуване на ревизионно производство за 2014г., т.к. е изтекъл преклузивният срок по чл.109, ал.1 от ДОПК.

Разпоредбата на чл.109, ал.1 от ДОПК гласи, че не се образува производство за установяване на задължения за данъци по този кодекс, когато са изтекли 5 години от изтичането на годината, в която е подадена декларация или е следвало да бъде подадена декларация, или от изтичането на годината, в която са постъпили данни, получени от трети лица и организации, в случаите, когато по този закон не е предвидено подаването на декларация. От своя страна чл.171, ал.1 от ДОПК сочи, че публичните вземания се погасяват с изтичането на 5-годишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, освен ако в закон е предвиден по-кратък срок.

Всички процесуални елементи, включително и сроковете за извършване на ревизията, започват да текат от момента на връчване на ЗВР.

Срокът по чл.109 ДОПК по отношение на горепосочените задължения за 2014г., дори и да се приеме редовно връчване на 07.01.2021г., е изтекъл.

Това е така, тъй като за доходите, придобити през 2014 г., задължените лица са длъжни да подадат годишна данъчна декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ до 30 април 2015г., при което 5-годишният преклузивен срок по чл. 109, ал. 1 от ДОПК започва да тече от 01.01.2016г. и изтича на 31.12.2020г.

Провеждането на ревизия след изтичане на преклузивния срок по чл.109, ал.1 ДОПК представлява съществено нарушение на административнопроизводствените правила и обосновава отмяната на РА по отношение на установените задължения за 2014г.

По материалната законосъобразност на акта:

Конкретното ревизионно производство, приключено с издаването на обжалвания РА, е проведено по особения ред на чл.122-124а от ДОПК, които

текстове дават възможност определеният в съответния материален закон размер на данъка да бъде приложен към установена от органите по приходите по реда на чл.122, ал. 2 от ДОПК данъчна основа.

Съгласно чл.122, ал.1, т.2 и т.7 от ДОПК /на които хипотези в случая правно се основава ревизионното производство по реда на чл.122-чл.124а от ДОПК/, органът по приходите може да прилага установения от съответния закон размер на данъка към определена от него по реда на ал. 2 основа, когато са налице данни за укрита приходи или доходи, респ. когато декларираните и/или получените приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране на стопанската дейност на ревизираното лице не съответстват на имущественото и финансовото му състояние за ревизирания период.

В нормата на чл.124, ал.2 от ДОПК се регламентира, че 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 се подкрепя от събраните доказателства. Презумпцията за вярност на фактическите констатации е оборима, като доказателствената тежест е изцяло за жалбоподателя, т.е. негова е тежестта да установява при условията на пълно и насрещно доказване твърдените от него факти и обстоятелства, с които се опровергават фактическите констатации в акта, направени от страна на ревизиращите орган. Липсата на несъмнени данни за произхода на средства, които конкретен данъчен субект е добил, налага необходимостта да се прибегне до особения ред за извършване на данъчна ревизия предвиден в чл. 122 и сл. от ДОПК, който е приложим във всеки случай, когато данъчната основа не може да бъде определена по реда на съответния материален данъчен закон. Ревизираното лице не се ограничава в хода на ревизията, при административното обжалване и в съдебна фаза, да представя доказателства за опровергаване на фактическата установеност и произтеклите изводи на органа за прилагане на особения ред.

За да се прилага обаче презумпцията по чл.124, ал.2 от ДОПК, фактическите констатации, на които се позовават органите по приходите, следва да бъдат подкрепени от надлежно събрани и убедителни доказателства, в противен случай тежестта за опровергаването им е недопустимо да се възлага на ревизирания субект.

В настоящия случай органите по приходите приемат, водени от събраните доказателства, че ревизионното производство следва да се проведе по особения процесуален ред, тъй като извеждат извод, че се констатира наличие на обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, т.2 и т.7 от ДОПК, наличие на данни за укрита доходи и установени данни за несъответствие на декларираните и обложени доходи, които да покриват извършени от лицето разходи.

Съдът намира, че органите по приходите са извършили анализ на относимите обстоятелства по чл.122, ал.2 ДОПК, за установяване на финансовия резултат на жалбоподателката, подлежащ на облагане. До ревизираното лице има изпратено уведомление чл. 124 от ДОПК, с което то е известно, че данъчната основа, във връзка с определяне на данъчните му задължения, ще се определя по реда на чл.122 от ДОПК. Удостоверява се, че ревизираното лице предоставя данните по чл.124, ал.3 от ДОПК.

Жалбоподателят възразява относно приложимостта на специалния ред по чл.122 от ДОПК, като претендира, че изводът на органите по приходите за наличие на предпоставки за прилагане на този ред се явява необоснован, тъй като в хода на проведеното ревизионно производство, органите на приходната администрация не доказват при условията на пълно главно доказване наличието на обстоятелствата, сочещи съществуването на основание по см. на чл.122, ал.1 от ДОПК за определяне на основата за облагане за установяване на задължения за данък по ЗДДФЛ.

Въз основа на анализа на доказателствата, събрани в хода на ревизията, съдът приема, че по отношение на установените ДДФЛ се доказва наличие на обстоятелството по чл.122, ал.1, т.7 от ДОПК.

Съдът споделя напълно изводите на решаващия орган, направени след съпоставка на притежаваните имуществва и сторените разходи от лицето с декларираниите и/или получени от него доходи по години, че превишението на парични средства е формирано от други доходи по смисъла на чл.35, т.6 от ЗДДФЛ. Основано на трудовия стаж на лицето, получаваните от него доходи от трудово възнаграждение и командировъчни в евро и декларираното обстоятелство, че се грижи единствено за себе си и разходите за живот са под среднестатистическите, правилно решаващият орган е приел, че е възможно лицето да разполага към 01.01.2014г. със средства в брой в размер на 50000,00лв. Анализът на представените банкови извлечения за периодите от 2005г. до 2013г. действително дават основание да се направи извод, че доходите на лицето значително превишават извършените разходи и е възможно то да разполага с декларираниите средства в размер на 50000.00лв.

Ето защо, правилно решаващият орган е приел, че за начална разполагаема сума в брой към 01.01.2014г. следва да се вземе предвид декларираната от Т. М. сума в размер на 50000,00лв., и че ревизираното лице е доказало обективна възможност да притежава декларираната наличност на парични средства в брой в размер на 50000,00 лв. към 01.01.2014г., която кореспондира безспорно и с декларираната наличност към края на годината в размер на 55000,00лв.

Както бе посочено по-горе, по делото не се спори, че получателят на заеми [фирма] е декларирал в отчета за паричните потоци за 2014г. получени заемни средства в същия размер и не са налице доказателства средствата да

са върнати през 2014г. или 2015г. За предоставените заемни средства през 2015г. на [фирма] и на С. И. като физическо лице общо в размер на 44610,76 лв. също са налице безспорни доказателства.

Предвид изложеното, съдът намира, че посочената данъчна основа по реда на чл.122 от ДОПК за 2014г. в размер на 147 144,93лв., формирана от данъчната основа за доходи от трудови възнаграждения в размер на 5237,20лв. и установения от решаващия орган недостиг на средства в размер на 141907,73лв., е правилно определена. Върху данъчната основа в размер на 147144,93лв. е дължим данък по чл.48, ал.1 от ЗДДФЛ в размер на 14714,49лв. Предвид авансово удържан данък от работодател в размер на 523,72 лв., е дължим данък за внасяне в размер на 14 190,77лв., ведно със съответните лихви за забава. По идентични съображения ,съдът намира, че и за 2015г. данъчната основа правилно е определена в размер на 40808,40лв., върху която е дължим данък по чл.48. ал.1 от ЗДДФЛ в размер на 4080,84лв.. Предвид авансово удържания данък от работодател в размер на 558,84лв., правилно е установено задължение за данък в размер на 3522,00лв. и са определени лихви за забава в размер на 1889,38лв.

Независимо от изложеното, предвид формирания извод за нищожност на РА, и за недопустимост на производството по отношение на задълженията по ЗДДФЛ за 2014г., жалбата против него се явява основателна и като такава следва да бъде уважена.

С оглед изхода на правния спор, претенцията на жалбоподателя за присъждане на сторените по делото разноски се явява основателна. Съобразно представените договор за правна помощ, доказателства за платени ДТ и адвокатско възнаграждение, в тежест на ответника следва да бъдат възложени разноски в размер на 1210 лева.

Мотивиран от изложеното, Административен съд – София град, Първо отделение, 18 състав

РЕШИ:

ОБЯВЯВА НИЩОЖНОСТТА на Ревизионен акт №Р-22220520007720-091-001/13.08.2021г., издаден от Е. М. С.-орган, възложил ревизията и Р. Т. З.-ръководител на ревизията, в частта, изменена и потвърдена с Решение №1684/29.10.2021г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място] , с което на Т. Н. М. [ЕГН] са установени задължения за данък по чл.48, ал.1 от ЗДДФЛ за 2014г. в размер на 14 190,77лв - главница., ведно със съответните лихви в размер на 9057,56 лв. и за 2015г. в размер на 3 522,00лева –главница, ведно със съответните лихви в размер на 1 889,38 лева.

ОСЪЖДА НАП да заплати на Т. Н. М. [ЕГН], от [населено място],[жк], [улица],

вх.Б. ет.1, ап.14 сумата от 1210 / хиляда двеста и десет/ лева, представляваща направени разноси в производство.

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

СЪДИЯ: