

РЕШЕНИЕ

№ 2411

гр. София, 11.04.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 62 състав,
в публично заседание на 25.01.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Даниела Гунева

при участието на секретаря Емилия Митова, като разгледа дело номер **2592** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството по адм.д.№ 2592/2023г. е образувано по повод отменително решение № 3675/18.04.2022г. на ВАС, Осмо отделение, по адм.№ 7038/2021г., с което решение № 871/15.02.2021г. на АССГ е обезсилено в една част и отменено в друга част, в която делото е върнато за ново разглеждане от друг състав на АССГ.

Производството е по реда на чл. 156 - 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано по жалба на В. А. А. с адрес [населено място], ж.к. „К. поляна I“ [жилищен адрес] срещу Ревизионен акт № Р-22221119005413-091-001/19.02.2020г. на началник сектор при ТД на НАП- С., за определяне на задължения по Закона за данъците на доходите на физически лица (ЗДДФЛ), изменен с Решение № 777/12.05.2020г., издадено от директора на Дирекция „ОДОП“ при ТД на НАП-С., като е определен за дължим данък по чл. 17 от ЗДДФЛ за периода 01.01.2016г. до 31.12.2016г. в размер на 9041,62лв. и начислена законна лихва в частта над сумата от 5041,62лв. и съответната лихва.

Жалбоподателката счита, че обжалваният ревизионен акт е незаконосъобразен и постановен при съществени нарушения на процесуалните правила. Оспорва направените констатации на ревизиращите органи, като твърди, че е получила по четири договора за дарение от Е. И. П. общо сумата от 35000.00 лева през периода

08.12.2014г. до 15.04.2016г., които средства са с произход продажба на недвижим имот с нотариален акт №144, том Първи, рег. №4434 , дело №125/2014г. Сочи още, че е получила като дарение от Е. А. А. общо сумата от 5000.00лева с два договора за дарение, сключени на 28.09.2016г. и на 31.07.2016г. , сумата, по които сумата е изтеглена от дарителката като кредит от „Уникредит Кънсюзмър Файненсинг“ ЕАД. Счита, че описаните суми от дарения не са били приети за налични парични средства, съответно не са включени в изчисляването на годишната данъчна основа за облагане , поради което следва да се приеме, че данъчната основа е 50 041,62лв. и да се определи и начисли дължим данък в размер на 5041.62лева, а не в размер на 9541.62лева, както е начислен с РА.

В съдебно заседание жалбоподателят, чрез адв. П. моли да се уважи жалбата по съображения подробно изложени в нея. Оспорва реда на извършване на ревизията. Представя списък с разноски, които претендира.

Ответникът – ТД на НАП – С., чрез процесуалния си представител юрк. З., оспорва жалбата като неоснователна и недоказана. Сочи, че представените договори за дарения са със дати, предхождащи ревизията, поради което не е имало пречка да се представят в хода на извършването на ревизионното производство или при административното обжалване на РА, но тъй като това не е сторено, то органът не е имал възможността да ги обсъди и вземе предвид. Счита, че същите са съставени за нуждите на съдебното производство. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение в размер на 4509,81лв. за трите съдебни инстанции.

Съдът, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-2222119005413-020-001 от 15.08.2019г., връчена лично на 22.08.2019г., издадена от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-818 от 10.05.2019г., е възложено извършването на ревизия на В. А. О. за определяне на задълженията на лицето по чл.17 от ЗДДФЛ за 2016г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-2222 [ЕГН]-092-001 от 01.11.2019г., връчен на 19.11.2019г. Срещу констатациите на РД е подадено писмено възражение по реда на чл.117 ал.5 от ДОПК с вх. №94-В-743 от 25.11.2019г., което е преценено от органите по приходите като процесуално допустимо, но неоснователно по същество.

Ревизията приключва с РА №Р-2222119005413-091-001 от 19.02.2020г., издаден от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и М. К. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 23.02.2020г.

В резултат на ревизионното производство, с оспорения РА са установени допълнителни задължения общо в размер на 9 541,62 лв. и следващите се лихви за просрочие в размер на 2 716,93 лв. Допълнително установените задължения

произтичат от констатираното несъответствие между стойността на имуществото на задълженото лице и направените от него разходи и декларираните/получени доходи.

С Протокол за присъединяване на документи от друго производство №Р-22221119005413-П.-001/09.09.2019 г. са приобщи доказателства и документи, събрани в хода на проверка, приключила с Протокол №ПФ-22221118000771-073-001 от 15.08.2019 г.

Съгласно констативната част на РД е прието, че са налице обстоятелства по реда на чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК, поради което основата за облагане с данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за период 01.01.2016 - 31.12.2016 ще бъде определена съгласно чл. 122 от ДОПК.

На лицето са връчени Уведомление по чл. 17, ал. 1 от ДОПК с изх. №Р-22221119005413-139-001/09.09.2019 г., Уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК с изх. №Р-22221119005413-113-001/09.09.2019 г. и Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221119005413-040-001 от 09.09.2019 г. От лицето са представени документи с вх.№59-00-1007/25.09.2019 г.

Посочено е, че В. О., в качеството на местно физическо лице по смисъла на чл. 4, ал. 1, т. 1 от ЗДДФЛ, на основание чл. 8, ал. 1, чл. 12 от същия закон е данъчно задължено за облагаемия си доход, получен през данъчната година от източници в България и в чужбина. Установено е, че В. О. е вдовица.

Органите по приходите са изследвали получените от жалбоподателката доходи, имущественото ѝ състояние и направените от нея разходи. Относно придобити доходи от лицето за проверявания период е извършена проверка в информационната система на НАП, при която е констатирано, че за периода 01.01.2016 г. до 31.12.2016 г. В. О. е пенсионер, с пенсия до м. 06.2016 г. в размер на 165,31 лв., а от м. 07.2016 г. в размер на 169,45 лв. За същия период лицето не е работило по трудови и извънтрудови правоотношения.

Относно притежаваното недвижимо имущество е направена справка в Служба по вписванията относно вписвания, отбелязвания и заличавания по персоналната партида на лицето, при която е установено, че за проверявания период е извършена покупка на апартамент с Нотариален акт №129/03.06.2016 г. Закупен е апартамент в [населено място], [жк]с площ 88.26 кв. м., имотна партида 242680 за сумата от 21 500,00 евро или 42 050,35 лв., която е преведена по банков път след подписване на нотариалния акт. От банковите сметки на лицето е установено, че сумата, необходима за покупката на апартамента, е внесена на каса в банката, поради което е прието, че паричните средства са били налични в брой у лицето.

Установено е още, че от лицето е платен данък придобиване на имущество в размер на 1 051,30 лв. през 2016 г., за което са предоставени са дубликати на квитанции.

От полученият отговор от СДВР отдел „Пътна полиция“ е установено, че за проверявания период лицето притежава лек автомобил „О.“, модел „Инсигния“ с рег. [рег.номер на МПС] . Автомобилът е закупен от „НОВА КАРС“ ООД за сумата от 2

040,00 лв. с фактура №51/17.02.2016 г. и е продаден на 23.07.2018 г. на Т. Н. Х. за сумата от 1 500,00 лв. с договор за покупко-продажба на МПС.

Относно извършените разходи за издръжка и живот от лицето не са декларирани лични и домакински разходи. За целите на съпоставката са изследвани извършените разходи по години, като са взети предвид всички получени отговори от телефонни компании, както и всички други фактури, съгласно информационния масив на НАП. Установени са разходи в общ размер на 1 059,52 лв.

От получените отговори /от дружества за комунални услуги/ е констатирано, че през 2016 г. са платени разходи за битови сметки в размер на 1 037,68 лв. Посочените суми са включени в разходната част на съпоставката.

През проверявания период е получена информация от всички банки, регистрирани в България, от която е установено, че В. О. има притежавани банкови сметки, активни за проверявания период в У. АД и ДСК АД, като началните салда към 01.01.2016 г. са в размер на 0,00 лв., а крайните салда към 31.12.2016 г. са в общ размер на 50 043,41 лв. Същите са включени в съпоставката.

Органите по приходите са посочили, че от В. О. не са представени данни за разполагаеми парични средства в брой в началото и края на ревизирия период. Предвид изложеното приходните органи са приели, че към началото на ревизирия период /01.01.2016 г./ В. О. е разполагала с парични средства в брой в размер на 5 000,00 лв.

На ревизираното лице са връчени Уведомление по чл. 17 изх. №Р-22221119005413-139-001/09.09.2019 г., Уведомление №Р-22221119005413-113-001/09.09.2019 г. по смисъла на чл. 124, ал. 1 от ДОПК, както и ИПДПОЗЛ изх. №Р-22221119005413-040-001/09.09.2019 г. В отговор на последното ревизираното лице е представило писмени обяснения, съгласно които е работила на трудов договор, като в извънработно време е чистила домовете на хора с възможности. Посочила е, че е спестявала заработените средства като е живяла скромно и разумно. Не е ползвала услугите на банка, за да внася спестените средства, тъй като се е страхувала от непостоянността на прехода, предвид това, че множество хора са загубили парите си в банки. Пояснява, че според ромските обичаи практиката е такава, че при всякакви поводи, в т. ч. празненства по случай завършване на училище, женитба, раждане на дете и пр. получава дар от близките под формата на пари и златни накити. Твърди, че е получила много златни накити от родителите си, впоследствие от свекърва си при женитбата и при раждането на всяко едно от двете деца. Посочва, че от 50 000,00 лв., които са останали след закупуването на апартамента, над 20 000,00 лв. са предоставени от брат й. В заключение твърди, че средствата, с които е закупила апартамента са пари както от направени спестявания, така и от получени златни накити.

На следващо място обяснява, че остатъкът от продадените злата, подаръци по спомени са били за ремонт и обзавеждане на жилището. Не са ремонтирани кухнята и банята, тъй като не са достигнали пари /останали са около 5 000,00 лв./ Пояснява, че

синът ѝ Я. О. е заложил златният си ланец в заложна къща за сумата от 4 500,00 лв., за което е приложила бележка. По този начин е събрала 10 000,00 лв., за да ремонтира банята и кухнята. В тази връзка посочва, че посочената сума е била при Я., като при проверка от полиция при 03 РУ-СДВР последният е задържан и обискиран, съответно след като е пуснат не са му били върнати 10 000,00 лв., които са били предназначени за довършване на ремонта.

След проверка в информационната система на НАП относно получавани и декларирани доходи от А. А. М. /брат на ревизираното лице/ е установено, че същият е пенсионер от 2011 г. и месечният размер на получаваната пенсия е 142,88 лв. /2011 г. и 2012 г./, 187,75 лв. /2013 г./, 193,31 лв. /2014 г./, 196,39 лв. /2015 г./ и 200,53 лв. /2016 г./. Констатирано е, че А. А. М. няма подадени ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ, както и няма участие в дружества. При направена справка в И. е установено, че няма продадени имоти, освен сделките по къщата на [улица], за които В. О. сочи в обясненията си, че „сделките по бащината ни къща са били фиктивни и не е имало размяна на пари помежду ни.“

След направена съпоставка между притежаваните имуществата и направените разходи с получените доходи на лицето е констатирано несъответствие. Установен е недостиг на парични средства за 2016 г. в размер на 95 416,26 лв. Ревизиращият екип е приел, че за извършването на тези разходи ревизираното лице е разполагало със средства в същия размер, които са от укрити и недекларирани други доходи.

Предвид горното, на основание чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ е определена данъчна основа за облагане с данък върху доходите на физическите лица в размер 95 416,26 лв. и следващ се данък в размер на 9 541,62 лв. На основание чл. 175 от ДОПК, във връзка с чл. 1 от Закон за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ/ за невнесените в срок сума е определена лихва в размер на общо 2 449,21 лв.

В хода на административното обжалване пред директора на Дирекция ОДОП, решаващият орган е изменил оспореният РА, като е определил данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2016г. в размер на 9 041,62лв. по следните съображения:

Решаващият орган констатира, че в конкретния случай данъчната основа на ревизираното лице за процесния период е определена по специалния ред съгласно чл. 122 и сл. от ДОПК. Съгласно констативната част на РД, е извършена съпоставка на притежаваните от ревизираното лице имуществата и направените разходи с придобитите доходи, което е осъществено за целите на евентуалното установяване на недекларирани доходи. Именно в хода на тази проверка и съпоставка е установен конкретен размер на доход, който не е деклариран, съответно не е обложен. В тази връзка при ревизията с оглед законосъобразното прилагане на специалния ред са изготвени Уведомление по чл. 17, ал. 1 от ДОПК с изх. №Р-22221119005413-139-001/09.09.2019 г., Уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК с изх. №Р-22221119005413-113-001/09.09.2019 г. и Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221119005413-040-001 от

09.09.2019 г.

От своя страна директорът на дирекция ОДОП С., намира, че са доказани предпоставките на чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК /наличие на укрита приходи, както и декларирани и/или получени приходи, доходи на ревизираното лице не съответстват на имущественото и финансовото му състояние/, даващи основание основата за облагане с данъци да бъде определена по реда, регламентиран в чл. 122, ал. 2 от ДОПК. Това се обосновава от обстоятелството, че не са спорни установените при ревизията относими факти досежно процесните задължения по ЗДДФЛ. Също така, че в хода на административното производство изобщо не са представени доказателства, водещи до промяна на установената фактическа обстановка. В тази връзка и предвид факта, че ревизиращият орган е приложил специалният ред за облагане по чл. 122 от ДОПК относно определянето на данъчната основа, няма пречка в случая на основание чл. 122, ал. 2 от ДОПК законосъобразно да се определи задължение. Посочените разпоредби не съставляват различно правно основание, релевирано за пръв път в рамките на развилото се административно производство.

По съществуването на спора основният въпрос е свързан с произхода на сумите, с които е закупен през 2016 г. апартаментът с Нотариален акт №129/03.06.2016 г. и наличните средства по банковата сметка на лицето към 31.12.2016 г. Органът по приходите е изискал от В. О. да предостави доказателства и писмени обяснения относно произхода на средствата, с които е финансирано установеното несъответствие.

Посочено е, че по твърдения на лицето, източниците на парични средства, с които е закупен апартаментът и са внесени сумите по банкова сметка, са с произход от продажба на златни накити и спестявания. В хода административното оспорване не са представени никакви доказателства за продажба на златни накити или за тяхното притежание. Не са приложени обяснения и конкретика относно златните изделия, продажните им цени, техните купувачи и т. н. Относно спестените средства от В. О. също не са представени доказателства за техния източник, тяхното съхранение, като в случая се касае за сума над 92 000, 00 лв., /42 050,35 лв. за покупката на апартамента и 50 003,41 лв. налични средства в банковата сметка на лицето/. Органът е посочил, че в дадените писмени обяснения на жалбоподателката се изтъква, че не е ползвала услугите на банка, за да внесе спестените средства, тъй като не е имала доверие в банковите институции. Нещо повече- същата никога „не е имала толкова средства, за да ползва банка“. В тази връзка органът счита, че сумата от 92 000,00 лв. не може да бъде квалифицирана като незначителна, а напротив- същата е в значителен размер.

След анализ на доходите на лицето за ревизирания период, както и предшестващата последния проверка е установено, че В. О. няма получени доходи извън трудовите такива, липсват данни за получени дарения, заеми, продажба на имоти и други. Твърдението на лицето, че е продала имот през 1995 г. и това е част от сумата за закупуване на апартамент през 2016 г. не се кредитира от органа, тъй като се касае за период, значително предхождащ ревизирания /преди повече от 20 години/, като липсват и данни къде са съхранявани сумите с оглед техния съществен размер, съобразен е факта на хиперинфлацията през 1997 г., деноминация на лв. и пр. , при

които спестяванията на населението не могат се запазят в посочения размер.

По отношение на предоставените суми от А. М. /брат на В. О./ органът е съобразил анализа на получените доходи на лицето, при което е установено, че същият е пенсионер с минимална пенсия, няма подавани ГДД, няма данни за други получени суми – от наеми, наследства, заеми, извънтрудови правоотношения и т. н. Решаващият орган споделя извода, че А. М. не е разполагал със сумата в размер на 20 000,00 лв., която да предостави на ревизираното лице. Независимо, че сключването на договори за заем или дарение между роднини не е житейски обосновано, в настоящият случай липсват каквито и да е писмени доказателства за предаване на сумата, с каква цел са дадените средства, за какъв период, следва ли да бъдат върнати или не и т. н.

Сочи се, че жалбоподателката не е предоставила доказателства в хода на производството и органът по приходите не е установил друг конкретен източник на доход, освен описания в таблицата /пенсия/.

Предвид горното решаващият орган счита, че в конкретния случай внесените от лицето суми по собствената ѝ банкова сметка следва да се третират като доход, при положение, че жалбоподателката не предоставя логични обяснения във връзка с преводите. Не е установено лицето да е разполагало със сума в същия размер, както и да е получило средства под формата на заем или дарение.

Прието е за правилно, че органите по приходите са приели, че началната разполагаема сума в брой е в размер на 5 000,00 лв., но в таблицата освен като начално разполагаема са поставили същата и като налична в края на данъчния период /към 31.12.2016 г./, поради което неправилно е изчислен недостигът на парични средства – след премахване на сумата от 5000,00 лв. от таблицата сумата следва да бъде 90 416,20 лв. и следващ се корпоративен данък в размер на 9 041,62 лв., ведно с лихви за забава. Предвид горното РА е изменен в посочената част.

В хода на повторното съдебното производство е представено удостоверение за родствени връзки /л.23/, от което е видно, че дарителите П. и А. не са сред фигуриращите в него лица. Допусната е и изготвена ССЕ по въпроси, поставени от жалбоподателя, заключението по което е прието без възражения, неоспорено от страните. Съдът кредитира същото като относимо към спора, компетентно и пълно.

Съгласно експертизата при включване на сумата от 9500лв. и 18200лв. /дарения през 2014г.и 2015г./, **както и сумата от 5000лв**, приета от ревизиращия екип като начално салдо, то към 01.01.2016г. се определя начално салдо от 32 700лв., **съответно без сумата от 5000лв., началното салдо следва да се изчисли на 27 700лв.**

При отговора на втория въпрос и при включени в паричния поток дарения и 5000лв. приети от органа по приходите за начално салдо / 27 700 дарения през 2014 г.и 2015г. + 5000 начално салдо, прието от органа по приходите = 32 700лв. общо и още 12 300лв. дарение през 2016г/ се установява недостиг на парични средства в размер на 50 146,26лв.,съответно дължимият данък е в размер на 5041,62лв. и лихва за просрочие 1435,58лв., а без включване на посочените даренията, при прието начално салдо в размер на 5000лв. недостигът е в размер на 90 416,26лв., съответно

дължимият данък е в размер на 9 041,62лв. и лихва за просрочие 2574,56лв. В ССЕ е посочена и разликата между данъчната основа според Решението на директора на ДОДОП и тази в първия вариант на ССЕ при който е включена сумата от 40 000лв. дарения.

В хода на първото разглеждане на съдебния спор е изготвена ССЕ. Вещото лице е взело предвид договорите за дарения от 2014 и 2015г.в общ размер на 27 700лв., както и даренията за 2016г. в общ размер на 12 300лв. и е приело, че в началото на 2016г. В. О. е разполагала със сумата от 27 700лв. /т.е без сумата от 5000лв.начално салдо, прието от органа по приходите, така както е следвало да се отговори на поставения въпрос при втората експертиза/, като след приспадане на разходите е налице превишение спрямо приходите в размер на 56 080,54лв. върху която дължимият данък е в размер на 5 608,05лв., а лихвата в размер на 2 018,89лв. В тази експертиза е налице несъответствие, доколкото и в обстоятелствената част и в заключителната му част са посочени различни стойности на дължимия данък, /5608,05лв. и 5508,05лв. / Същото е посочило и допуснатата от ревизиращия екип грешка при отчитането на сумата от 5000лв. и като начално и като крайно салдо, която грешка е поправена с решението на директора на ДОДОП.

Тази експертиза по същество не е в противоречие с изготвената ССЕ при повторното разглеждане на спора, същата отговаря на зададени по различен начин въпроси, но в същността си не установява различни обстоятелства. По отношение на горесцитираните различни стойности може да се приеме, че несъответствието се дължи на техническа грешка, поради което и тя ще се цени като доказателствено средство и се кредитира от съда като относима към спора, правилна и компетентна.

С оглед на всичко гореизложеното и предвид установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

В рамките на проверката по чл.158 от АПК, съдът счита жалбата за редовна – като подадена в съответствие с изискванията за форма, съдържание и приложения. Същата е допустима, като подадена от активно легитимирано лице, в срока по чл.156 ал.1 ДОПК, срещу подлежащ на обжалване акт и при липса на отрицателни процесуални предпоставки по чл.159 АПК.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Предмет на разглеждане в настоящето производство е РА, с който се установяват задължения по ЗДДФЛ в размера над 5 041,62лв. и съответната лихва, за който размер РА е влязъл в сила, до размера от 9041.62лв и съответната лихва.

Ревизионният доклад и ревизионният акт са издадени в сроковете по чл.117 ал.1 и чл.119 ал.3 ДОПК и от компетентните органи по смисъла на чл.118 ал.2 ДОПК във връзка с чл. 7 ал. 1 т. 4 ЗНАП, в кръга на определените им правомощия по чл. 119 ал. 2 ДОПК, определящ материалната компетентност на лицата, които следва да издават ревизионния акт, и предвиждащ, че ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията (определен за това с акт на директора на компетентната териториална дирекция) и ръководителя на ревизията (определен със заповедта за възлагане на ревизия). По делото са приложени Заповед №РД-01-818/10.05.2019г. на и.д. директор на ТД на НАП С., с която се определят органи по приходите, които да изпълняват функциите на компетентен орган по чл. 112 ал.2 т.1 от ДОПК, сред които

и Р. Б., Заповед за възлагане на ревизия от Б., с която се определя екипа – М. М.-ръководител на ревизията и С. М. – главен инспектор по приходите, РД издаден от М. М. и С. М. и РА, издаден от М. М., ръководител на ревизията и Р. Б., орган възложил ревизията.

Всички актове в ревизионното производство – ЗВР, Заповеди за изменение на ревизионното производство, РД и РА са издадени от органи по приходите, които са притежавали квалифициран електронен подпис.

Съгласно чл.3 ЗЕДЕУУ (ред. - ДВ, бр. 85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл.3, т.35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

Съгласно чл.4 ЗЕДЕУУ автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление.

Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях усъвършенстван електронен подпис означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с

титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а квалифициран електронен подпис означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото са представени доказателства на електронен носител -диск, което обосновава извод за това, че заповедта за възлагане на ревизия и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал.3 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

Изложеното налага извод, че в хода на ревизионното производство не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила. Ревизионният акт е издаден в предвидената законна форма, съдържа констатации в табличен вид и мотиви.

Съдът намира, че органите по приходите обективно са установили фактите и обстоятелствата от значение за правата, задълженията и отговорността на задълженото лице в ревизионното производство по ДОПК, като са предприели предвидените в кодекса процесуални действия и са събрали относими писмени доказателства.

В конкретния случай органите по приходите са констатирали наличие на обстоятелства по чл. 122, ал. 1 от ДОПК, поради което ревизията е протекла по особения ред, като съдът намира, че са спазени разпоредбите в кодекса разпоредби и е извършен обстоен анализ по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК. Органите по приходите са извършили множество действия за събиране на информация, подробно са описани в РА/РД.

Разпоредбите на чл. 122, ал. 1 от ДОПК регламентират издаването на РА при особени случаи, като осигуряват на органите по приходите правна възможност, при наличието на определени обстоятелства и спазвайки определени законови изисквания, да определят данъчна основа за облагане с преки и косвени данъци, а от там и данъчните задължения по реда на съответния материален закон. Предвид императивния характер на данъчните норми, органите по приходите не могат да определят по своя преценка конкретния размер на дължимия данък, освен ако случаят не попада в изрично регламентирани от закона хипотези. Ревизия по чл. 122 от ДОПК се извършва при наличие на някое от обстоятелствата, визирани в, ал. 1, като същите не се намират в отношение на кумулативност, а на алтернативност, т.е. наличието само на едно от тях е достатъчно основание за прилагането им. Тези предпоставки представляват действия или бездействия на данъчния субект, с оглед общия принцип, че никой не може да черпи права от собственото си виновно поведение, като с горещитираната разпоредба от ДОПК е прието, че определянето на облагаемата основа в тези случаи ще се извършва от органа по приходите, което е

регламентирано в чл. 122, ал. 2 и в чл. 124, ал. 1 от ДОПК.

В проведеното ревизионно производство по реда на чл. 122 от ДОПК органите по приходите са предоставили възможност на ревизираното лице да докаже всички източници на своите средства, включително тези, които не са декларирани от него. Задълженото лице не е представило доказателства в подкрепа на твърденията си, дадени като писмени обяснения в хода на ревизията.

При определяне на данъчната основа по реда на чл. 122 от ДОПК е необходимо да се извърши анализ по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК, като целта е обективно да се формира данъчната основа. Разпоредбата на чл. 122, ал. 2 от ДОПК е императивна и задължава органите по приходите да извършат обстоен анализ и съпоставка, като се цели максимално доближаване до действителната данъчна основа на лицето, ако тя би могла да се определи по реда на материалния данъчен закон.

Съдът намира, че ревизиращите органи са изпълнили изискванията на чл. 122 от ДОПК, видно от мотивите на РА и РД. В хода на извършената ревизия за определяне на задълженията за ДДФЛ на жалбоподателя за периода 2016 г. органите по приходите са се позовали на обстоятелствата, визирани в чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК. а именно: налице са данни за укрити приходи и доходи, довели до формиране на несъответствия между декларираните и/или получените приходи/доходи с имущественото и финансовото състояние на ревизираното лице. Тези обстоятелства са изведени в резултат на установения недостиг на парични средства, за който органите по приходите са приели, че представлява укрит /недеклариран/ доход. Извършен е и анализ на относимите обстоятелствата по чл. 122, ал. 2 от ДОПК.

Спазени са процесуалните разпоредби както и материалния закон при издаването на РА относно начина на определяне на данъчната основа, защото предпоставките за облагане по особения ред на ревизираното лице са налице, предвид събраните в хода на ревизията документи.

В настоящия случай съдът намира за недоказани твърденията на жалбоподателката О. , че към 01.01.2016 г. е разполагала със сума на парични средства в брой в размер на 40 000 лв., която е формирана от дарения. В тежест на доказване на ревизираното лице при ревизията по чл. 122 от ДОПК е обосноваване на произхода на паричните средства, за които се твърди, че оправдават извършените от него разходи.

По делото е представен договор за потребителски кредит от 05.07.2016г. за сумата от 4000лв и срок за погасяване 18 месеца между Е. А. А. и У. Кюнсъмър Ф. ЕАД и втори договор между същите страни от 25.08.2016г. за потребителски кредит от за сумата от 1000лв и срок за погасяване от 24 месеца за сумата от 1000лв . Приложен е договор за дарение между Е. А. А. и О. от 31.07.2016г. за дарение на сумата от **4000**лв., ведно с разписка. /л.7-11, 21-25/. Представен е и договор за дарение от физическото лице Е. А. на В. О. от 28.09.2016г. и разписка към него /л.003 и 004 от приложение №1/.

Приложени са и Договор от 08.12.2014г. между Е. И. П. и В. О. за дарение в размер на 9500лв. в полза на О. и разписка към него , договор от 10.02.2015г. между същите страни за сумата от 8500лв., разписка към него, Договор от 21.07.2015г. за дарение , сключен между Е. И. П. и В. О. за сумата от 9700лв., разписка към него от същата дата , и договор от 15.04.2016г между Е. И. П. и В. О. за дарение в размер на 7300лв.

в полза на О., разписка към него от същата дата./л. 12-19/. Приложен е нотариален акт №144/16.07.2014г. за продажба на недвижим имот от Е. П. на М. И. за сумата от 38 900лв.

Съдът не кредитира така представените доказателства с посоченото в тях съдържание, тъй като същите представляват частни документи и не притежават достоверна дата по смисъла на чл. 181, ал. 1 от ГПК. В случая са налице данни, че въпросните частни документи са представени в едва в хода на административното оспорване пред директора на ДОДОП, тъй като са описани като приложение в жалбата, въпреки че не се съдържат в административната преписка с изключение на договор за дарение между Е. А. и В. О. от 28.09.2016г. и разписка към него. Решаващият орган не е изложил становище в тази връзка, като единствено е посочил, че не се установява лицето да е получило средства под формата на заем или дарение.

Споделя се довода на ответника, че задълженото лице е имало възможност да представи тези доказателства в ревизионното производство, но не го е сторило. Съдът намира, че с представените безвъзмездни договори задълженото лице не е доказало действителното получаването на посочените в тях суми, въпреки приложените разписки, тъй като напълно алогично е да се предоставят дарения в такъв размер, без между страните да е доказана родствена връзка, обективна причина или каквото и да е житейско или правно основание за предоставянето на безвъзмездно дарение. В тази връзка трайна и последователна е съдебната практика, че наличието на договор за дарение само по себе си не е достатъчно, а следва да се установи по категоричен начин, че лицата са разполагали с възможността да предоставят тези парични средства. В случая такива доказателства действително са изложени /цитираните по-горе договори за кредит и нотариален акт за продажба на недвижим имот/, но въпреки това няма обективна причина, наличните към момента на ревизията писмени доказателства да не са били представени, в случай че действително са съществували. Това е попречило на органа по приходите да ги вземе предвид и обсъди, а следователно и да направи различни правни изводи, които биха могли да са в полза на жалбоподателя. Следователно процесуалното поведение на жалбоподателката, което е в противоречие с нейните интереси може да означава единствено, че тези документи не са съществували към момента на провеждане на ревизията, а са съставени на по-късен етап.

От друга страна преценката относно писмените доказателства в един процес се осъществява въз основа на закрепения в чл. 12 ГПК принцип за вътрешно убеждение, съгласно който съдът преценява свободно всички доказателства по делото. От това положение има законово предвидено изключение – доказателствената сила на документа, която обвързва съда в заключенията му, т.е. го задължава да приеме съдържащата се в документа информация а priori за достоверна и отговаряща на действителното положение. Формалната доказателствена сила при частните документи задължава съда да счита лицето, подписало документа, за автор на направеното изявление. Това положение произтича от разпоредбата на чл. 180 ГПК, която въвежда оборима презумпция, че до доказване на противното подписаното лице е действителният автор на съдържанието на документа. Следователно подписаният частен документ представлява пълно доказателствено средство за авторство на материализираното изявление и съдът е обвързан в извода си относно факта на авторството, докато то не бъде оспорено успешно в хода на процеса. В конкретния случай няма спор относно факта на действителност на положените

подписи за В. О., Е. П. и Е. А..

Спорът се концентрира върху съдържанието им, като именно с него е свързана материалната доказателствена сила на документа. Частните документи/каквито са договорите за дарение, разписки/ нямат материална доказателствена сила. Законът не предвижда изявленията, които са материализирани в частен документи да имат задължително обвързващо за съда действие. Съдържанието им се преценява от съдията по вътрешно убеждение, във връзка с останалите обстоятелства по делото съгласно принципа на чл. 12 ГПК. Следователно, когато е представен частен писмен документ с определено съдържание, съдът преценява доколко то отговаря на действителното положение чрез съпоставката му с останалите материали по делото и по вътрешно убеждение, без да е обвързан в оценката си по силата на закона.

В конкретния случай, както се каза, материалната доказателствена сила на частните документи е компрометирана, тъй като от една страна същите, въпреки че са източник на положителни за жалбоподателката факти не са представени в хода на ревизията за обосноваване на твърдението, че е разполагала с тези средства в началото и по-късно през процесния период, от друга страна са в пълно противоречие с изложените от нея обяснения, дадени пред ревизиращия екип и пред директора на ДОДОП относно произхода на средствата за закупуване на апартамент, а от трета страна няма нито житейско, нито логично обяснение поради какви причини което и да било лице, извън тесния кръг на близки родственици би предоставило не заем, а дарение за нуждите на О. напълно безкористно и безвъзмездно. Жилището е закупено на 03.06.2016г.с нотариален акт № 129, а даренията от Е. А. А. са предоставени след тази дата. Три от даренията от Е. И. П. са предоставени на О. на дати, значително предхождащи процесната покупка /08.12.2014г, 10.02.2015г.,21.07.2015г./ като само последното дарение от 15.04.2016г. е на дата близка до покупката на жилището, от което следва извод, че първите три дарения не са направени с оглед тази сделка. Тъй като в договорите за дарение не е посочено основание за извършването им, а само че средствата се даряват за нуждите на дарения безвъзмездно, то напълно нелогично и житейски неоправдано е лицето П. да дари почти изцяло пълната сума, получена от продажбата на неговия недвижими имот в размер на 38 900лв., съгласно НА №144/16.07.2014г., защото общата сума на направените от него дарения възлиза на 35 000лв.

Неоснователно е възражението на жалбоподателката, че ревизиращия екип е следвало да включи като начално салдо сумата от 27 700лв. налични преди ревизирания период средства , а последното дарение от П. в размер на 7300лв. да се счита за приход през 2016г., както и сумата от 5000лв. дарени през 2016г. от Е. А.. Това е така, тъй като подобни твърдения не са били излагани нито в хода на ревизията, нито при административното обжалване на РА, нито са били представяни писмени доказателства в подобна насока.

От друга страна съдът споделя доводите на ревизиращия екип, че липсват писмени доказателства за притежаване на благородни метали, достатъчни да покрият след продажбата им посоченият недостиг на парични средства. В РА е посочено, че притежаването на златни изделия е житейски оправдано, но няма как да бъдат признати получени средства от продажбата на същите, без да се представени никакви доказателства, документи или да е посочено конкретика от лицето относно количеството, продажната цена, купувачи и т.н. Задълженото лице е разполагало с процесуална възможност, в хода на ревизията, вкл. и в хода на производството по

обжалване на ревизионния акт да опровергае установените фактически констатации/ които съгласно разпоредбата на чл. 124, ал. 2 от ДОПК се считат за верни до доказване на противното/ като ангажира съответните доказателства, във връзка с обективно осъществения данъчен фактически състав и докаже, чрез проведено пълно насрещно доказване, че размера на облагаемата му данъчната основа е друг, респективно, че разходите са покрити от доходи, реализирани в друг данъчен период, надлежно декларирани и обложени, респ. такива които не подлежат на облагане, но това не е сторено. В противоречие с правилата за разпределение на доказателствената тежест в процеса е очакването на жалбоподателя, че органите по приходите и съдът следва да изясняват по служебен път или да правят предположения за източника и точния размер на недеklarираните от физическото лице доходи. Съгласно разпоредбата на чл. 37, ал. 2 ДОПК: лицето е длъжно да представи всички данни, сведения, документи, книжа, носители на информация и други доказателства, отнасящи се до неговите права и задължения, до фактите и обстоятелствата, подлежащи на установяване в съответното производство, и да посочи всички лица, държавни или общински органи, при които се намират такива. Така съгласно ал. 4 на чл. 37 ДОПК, в случай че субектът не представи изискани доказателства, органът по приходите може да приеме, че те не съществуват и преценява само събраните в производството доказателства. Ако поисканите доказателства бъдат представени до издаването на акта или документа, а в ревизионното производство - до изтичането на срока по чл. 117, ал. 5, органът по приходите е длъжен да ги обсъди.

Предвид изложеното по - горе относно недоказаността на твърденията за налични средства се следва изводът, че такова доказване не е проведено.

Следва да се вземе предвид и Тълкувателно решение № 11/03.12.2021 г. по тълк. дело № 3/2020 г. на ВАС, съгласно което при установено превишение с неустановен произход на разходите над приходите, такова несъответствие не подлежи на облагане по общия ред, а единствено по реда на чл. 122 и сл. от ДОПК, и то ако са налице предпоставките, вкл. несъответствието да е явно и значително, което в конкретния случай се преценява от настоящия съд като такова. В този смисъл правилно ревизията е проведена по особения ред на чл. 122 от ДОПК, вместо по общия ред.

Спазена е методиката на утвърдения от изпълнителния директор на НАП Наръчник за извършване на проверки и ревизии на физически лица, според която в случай, че лицето не доказва наличието на декларираните наличните суми в брой в началото на ревизионния период, органът по приходите следва да приеме, че същото е разполагало със заявената сума, но не повече от 5 000.00 лв.

В конкретното ревизионно производство следва да се има предвид разместената доказателствена тежест, която следва от законовата презумпция на чл. 124, ал. 2 ДОПК.

По арг. от чл. 124, ал. 2 ДОПК в тежест на администрацията е да установи юридическите факти, представляващи основания по чл. 122, ал. 1 ДОПК за провеждане на ревизията по особения ред, като условие за процесуалното предимство на презумпцията за достоверност на констатациите в ревизионния акт. По същество констатациите от ревизионния доклад са възприети като мотиви на ревизионния акт и на решението на решаващия орган. Органите по приходите са

преценили, че извършените от лицето плащания явно и съществено превишават размера на получените средства за всеки от данъчните периоди. От установеното превишение е формиран извод, че са налице обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК и са определили общата годишна данъчна основа за облагане на О. по чл. 17 от ЗДДФЛ.

В хода на ревизията е направен подробен анализ на представените документи и е констатирано, че жалбоподателката не разполага с доходи, които да покрият размера на извършените от нея разходи и са налице данни за укрити приходи или доходи. Това само е било достатъчно, за да се направи извод за наличието на основанията по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК и съответно ревизията да бъде извършена по реда, предвиден в този нормативен текст. Следва да се съобрази правилото, възведено в чл. 124, ал. 2 от ДОПК, съобразно което - "В производството по обжалването на ревизионния акт при извършена ревизия по реда на чл. 122 фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 е подкрепено със събраните доказателства." Това означава, че на ревизионния акт е нормативно придадена отнапред материална доказателствена сила по отношение на обективизираните в него констатации. Казано с други думи, тежестта за тяхното оборване е на жалбоподателя, това важи в случаи като процесния, в които преди това органите по приходите са успели по несъмнен начин да докажат, че по отношение на ревизираното лице и за ревизирания период е налице някое от изчерпателно изброените в чл. 122, ал. 1 от ДОПК обстоятелства.

На основание гореизложеното следва да бъде прието, че по същество констатацията на ревизиращия екип за наличие на хипотезите по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК е надлежно доказана от приходната администрация и не е опровергана чрез надлежни доказателства от ревизираното лице.

При законово разместената тежест на доказване, жалбоподателят е този, който е следвало да установи съответните обстоятелства, опровергаващи констатациите на органите по приходите и то в условията на пълно доказване, доколкото съдебния акт не може да почива на предположение, с която доказателствена тежест О. не се е справила. Жалбата на О. против процесния РА следва бъде отхвърлена като неоснователна.

При този изход на процеса жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на НАП дължимото юрисконсулско възнаграждение в размер на общо 2451/две хиляди осемстотин и десет/ за трите съдебни инстанции, изчислено по правилото на чл. 7, ал. 2, т. 2 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, съобразно материалния интерес и съобразно присъдените разноски при първото разглеждане на делото.

Водим от горното и на основание чл. 172, ал. 2 от АПК, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на В. А. А. с адрес [населено място], ж.к. „К. поляна I“ [жилищен адрес] срещу Ревизионен акт № Р-22221119005413-091-001/19.02.2020г. на началник сектор при ТД на НАП- С., за определяне на задължения по Закона за данъците на доходите на физически лица (ЗДДФЛ), изменен с Решение № 777/12.05.2020г.,

издадено от директора на Дирекция „ОДОП“ при ТД на НАП-С., като е определен за дължим данък по чл. 17 от ЗДДФЛ за периода 01.01.2016г. до 31.12.2016г. в размер на 9041,62лв. и начислена законна лихва 2574,56лв., в частта над сумата от 5041,62лв. и съответната лихва в размер на 1435,58лв. до сумата от 9041,62лв. и съответната лихва в размер на 2574,56лв.

ОСЪЖДА В. А. А. да заплати на Националната агенция за приходите, сумата от 2451/две хиляди осемстотин и десет/лв., разноси по делото.

Решението може да се обжалва от страните с касационна жалба в 14 - дневен срок от съобщаването му пред Върховния административен съд на Р България.

СЪДИЯ: