

РЕШЕНИЕ

№ 2057

гр. София, 15.04.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18 състав, в публично заседание на 04.03.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Златка Илиева

при участието на секретаря Илияна Янева, като разгледа дело номер **2221** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на М. Г. Й., ЕГН: [ЕГН], с постоянен адрес: [населено място], ж.к. „Надежда II“, [жилищен адрес] т. 2, ап. 28, срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221317009368-091-001 от 21.09.2018г., издаден от Е. М. С. на длъжност Началник сектор „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място], орган възложил ревизията и Х. Н. А. на длъжност главен инспектор по приходите, ТД на НАП [населено място]–ръководител на ревизията, в изменената част с Решение №1910 от 10.12.2018г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, с което установеният с РА резултат по ЗДДФЛ за 2011г. в размер на 6 653.93лв. е определен на 6 153.93 лв., ведно със съответните лихви.

В жалбата се излагат доводи, че спорният РА е издаден при допуснати процесуални нарушения и в нарушение с материалния закон.

На първо място, жалбоподателят сочи, че неправилно органът по приходите е приел, че данъчната основа на ревизирувания субект за облагане с преки данъци следва да се определи по особения ред, тъй като липсват обстоятелства попадащи в хипотезата на

чл.122, ал.1, т. 2, т.4 и 7 ДОПК, посочена в ревизионния доклад-данни за укрита приходи или доходи и декларирани и/или получени приходи, доходи не съответстват на имущественото и финансово състояние на ревизираното лице за ревизирания период.

На второ място жалбоподателят твърди, че през ревизирания период е бил съдружник в две търговски дружества, а в хода на ревизионното производство данъчните задължения по ЗДДФЛ на лицето са определени единствено на база паричните потоци в едното от тях - [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Приетото от органите по приходите не съответствало на принципа за обективност по чл.3, ал.2 и ал.3 от ДОПК.

С жалбата се оспорва изцяло ревизионния акт, изменен с Решение №1910 от 10.12.2018г. на Директора на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП, за установени задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл.17 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за данъчен период 01.01.2011г.–31.12.2011г. в размер на 6 153.93 лв., ведно със съответните лихви за забава. Твърди се, че основата за облагане с данък върху доходите за процесните години е неправилно определена, тъй като не са взети предвид всички приходи. Моли спорният РА да бъде отменен.

В открито съдебно заседание, оспорващата се представлява от адвокат, който поддържа жалбата. Претендира направените по делото разноски.

Ответникът-директор на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” („ОДОП”)–С., редовно уведомен, чрез процесуалния си представител моли жалбата да бъде отхвърлена. Претендира юрисконсултско възнаграждение и прави възражение за прекомерност на адвокатския хонорар. Представя писмени бележки.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221317009368-020-001 от 29.12.2017г., на осн. чл.112 ДОПК и чл.113 ДОПК.

С посочената ЗВР е възложено извършването на ревизия на М. Г. Й., за определяне на задълженията й за данък върху годишната данъчна основа по чл.17 от ЗДДФЛ за данъчен период от 01.01.2011г. до 31.12.2011г. Заповедта е издадена от компетентен орган по приходите Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. (виж Заповед № РД-01-803/07.06.2017г. на директора на ТД на НАП С.). Заповедта за възлагане на ревизия е връчена на 25.01.2018г.

Срокът на ревизията е определен на три месеца, считано от датата на връчването на посочената ЗВР. Със Заповеди № ЗВР №Р-22221317009368-020-002/24.04.2018г. и №Р-22221317009368-020-003/23.05.2018г., издадени от органа, възложил ревизията, срокът за приключване на ревизионното производство е удължен.

Резултатите от ревизията са отразени в Ревизионен доклад (РД) №Р-22221317009368-092-001/17.08.2018г., връчен лично на 24.08.2018г. РД има съдържанието, предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 ДОПК. На основание и по реда на чл. 117, ал. 5 ДОПК от ревизирувания субект не е подадено възражение срещу констатациите в РД.

Ревизионното производство завършва с РА №Р-22221317009368-091-001/21.09.2018 г., издаден от Е. М. С.-орган, възложил ревизията и Х. Н. А., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен на ревизирувания субект на 27.09.2018г. С последния са установени задължения, за 2011г. в размер на 6653,93лв., ведно със съответните лихви.

В срока по чл.152, ал.1 ДОПК от ревизирувания субект до директора на Дирекция „ОДОП” е постъпила жалба срещу констатациите на органите по приходите в процесния РА. На 10.12.2018г. директора на Дирекция „ОДОП” при ЦУ на НАП – С. е издал мотивирано Решение №1910, с което спорния РА е изменен в частта на установеното задължение за данък върху доходите за 2011г., като установеният размер от 6 653,93лв., е определен на 6 153,93лв., ведно със съответните лихви.

С цел обективното установяване на фактите, имащи значение за извършваната ревизия, от органите по приходите са предприети процесуални действия, подробно описани в РД, поради което не следва да бъдат преповтаряни.

В ревизионното производство е установено и не се оспорва от жалбоподателката, че същата е местно физическо лице и на основание чл.1 във връзка с чл.8, ал.1 от ЗДДФЛ е данъчно задължено лице за доходи, произтичащи от източници в България и от чужбина. Същото в изпълнение на чл.1, ал.1 от Търговският закон не е търговец, няма предприятие, което по предмет и обем да изисква неговите дела да се водят по търговски начин. Семейно положение на лицето-неомъжена, без деца.

В хода на ревизионното производство, на основание чл.37, ал.2 и ал.3 и чл.53 и чл.56, ал.1 от ДОПК са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ № Р-22221317009368-040-001 /23.01.2018г. и №Р-22221317009368-040- 001/23.05.2018г. от задълженото лице. Изисканите документи и обяснения са предоставени в определените за това срокове от ревизираното лице.

След съпоставка и анализ на получената от и за ревизирувания субект информация, са констатирани обстоятелства по чл.122, ал.1, т.2 и т.7 от ДОПК и в хода на ревизията, на основание чл.124, ал.1 от ДОПК с Уведомление № Р-22221317009368-113-001/23.05.2018г., връчено лично на 08.06.2018г., ревизираното лице е уведомено, че са налице обстоятелствата по чл.122, ал.1, т.2 и т.7 от ДОПК, изразяващи се в несъответствие между доходите и финансовото й състояние за 2011г., поради което основата за облагане с Данък върху доходите на физическите лица за ревизирувания период, е определена по реда на чл.122 от ДОПК.

На основание чл.37, ал.5 от ДОПК са изпратени Искания за представяне на документи, сведения и писмени обяснения и са приложени в административната преписка сведения от трети лица, всички търговски банки на територията на страната; Столична община; СДВР; оператори на мобилни мрежи и т.н. и са получени отговори.

Въз основа на извършените процесуални действия е установено, че за ревизирия период от 01.01.2011г. до 31.12.2011г., задълженото лице по решение на общото събрание на [фирма] и във връзка с временната необходимост от парични средства за осъществяване дейността на [фирма], на основание чл. 134, ал. 1 от ТЗ е правило допълнителни парични вноски като собственик на дялове в дружеството, които впоследствие са отчитани в счетоводството на дружеството като допълнителен резерв или като други приходи по сметка 705-Приходи от финансиране. Констатирано е, че през 2011г., направените от М. Й. допълнителни парични вноски в [фирма] са в общ размер на 75 000,00лв.

От наличните данни в Търговския регистър, органите по приходите са установили, че жалбоподателката има получени доходи в общ размер на 9000,00лв. Констатирано е, че с договори за прехвърляне на дружествени дялове с рег.№2433/15.09.2011г. и №2434/15.09.2011г. ревизираното лице е продало притежаваните от него дялове от капитала на [фирма] /на стойност 4500,00лв.-9дяла, всеки един с номинална стойност от 500,00 лв./ и на [фирма] /на стойност 4 500,00лв.-9 дяла, всеки един с номинална стойност от 500,00лв./. Съгласно договорите, сделките са извършени за сумите от по 4 500,00 лв., като е уточнено, че купувачите са изплатили средствата на продавача /изцяло и в брой/.

Органите по приходите са изследвали всички източници на доходи на задълженото лице, източниците на финансиране, имущественото му състояние и направените от лицето разходи. Извършени са проверки, анализ и съпоставка между законно придобитите доходи и наличното имущество и разходите за издръжка на задълженото лице за ревизирия период /подробно описани по-горе в настоящото решение/. Въз основа на установените и признати от ревизиращия орган доходи и разходи за периода от 01.01.2011г. до 31.12.2011г. е извършено хронологично проследяване движението на паричните средства.

Съгласно изискванията на чл.122, ал.2 от ДОПК за определянето на основата за облагане с данък, органът по приходите взема предвид всяко от относимите към съответното лице обстоятелства, посочени в чл.122, ал.2 т.1 до 16 от ДОПК. На основание чл.122, ал.2 от ДОПК, във връзка с чл.122, ал.1, т.2 и т.7 от ДОПК, при спазване изискванията на чл.122, ал.3 от ДОПК, ревизиращият екип е установил несъответствие между стойността на имуществото на задълженото лице и направените от него разходи и декларираните и/или получени доходи за 2011г., като е установен недостиг в размер на 66539,25лв. /парични средства в началото на данъчния период-1 000,00 лв., постъпления - 9500,00лв., разходи-77039,25лв. и парични средства в края на периода-0,00лв./. Органите по приходите са определили данъчна основа по реда на чл.122 от ДОПК, в размер на 66 539,25лв.

Административният орган, е приел, че освен депозираните писмени обяснения на

ревизираното лице не са представени други валидни доказателства, от които да се установяват постъпления на парични средства. Не е доказан произхода на средствата за размера на разходите за процесния период.

С тези аргументи, административният орган е отхвърлил жалбата срещу РА.

По делото е прието заключение на съдебно-счетоводна експертиза. Вещото лице е отговорило на въпроса дали е превишение на направените разходи над получените приходи за ревизирания период, като е изготвило два варианта – включване в началното салдо към 01.01.2011г. на получена парична сума – дарение на жалбоподателката М. Г. Й. от роднини по права линия в размер на 45000,00лв. и втори вариант, без да се взема предвид тази сума. Съгласно вариант №1 при включване в началното салдо към 01.01.2011г. на получената парична сума – дарение на М. Г. Й. от роднини по права линия в размер на 45 000.00лв., установеният недостиг на средства е в размер на 19187.53лв., а съгласно вариант №2, без включване в началното салдо към 01.01.2011г. на получената парична сума – дарение на М. Г. Й. от роднини по права линия в размер на 45000.00лв., установеният недостиг средства е в размер на 59 187.53лв.

По делото са събрани гласни доказателства, като разпитаният свидетел Р. С. Р., заяви че познава жалбоподателката М. и майка ѝ А.. Същият заяви, че майка ѝ /на жалбоподателката/ му е споделяла, че възнамерява да ѝ даде парична сума, като това е било преди 2010г. – в периода 2007г.-2008г. Същият заяви, че от майката на жалбоподателката е чул, че същата е дала на жалбоподателката „някъде около 10-20 хиляди лева“ и че има още толкова, около 20-25 хиляди лева. Свидетелят признава пред съда, че не е възприел лично предаване на конкретна сума пари.

За издаването на ЗВР, РД и РА са представени от ответника и приети като доказателства разпечатки от софтуер за проверка на електронните подписи и на магнитен носител – СД с издаването на актовете като електронни документи .

Въз основа на тези доказателства, съдът приема, че тези актове са издадени като електронни документи, подписани с квалифициран електронен подпис и поради това имат необходимото съдържание по чл.113, ал.2, чл.117, ал.2 и чл.120, ал.1 ДОПК.

При така установеното, съдът формира следните правни изводи:

Преди да пристъпи проверка за материална законосъобразност на оспорения РА, съдът следва да се произнесе служебно за наличието на изтекъл преклузивен срок по отношение на публичните вземания, установени за процесния период.

Съгласно чл.109 от ДОПК, 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. Този срок не е давностен, а преклузивен срок. С изтичането му се препятства възможността на органите по приходите да установяват данъчните задължения. Този срок се прилага служебно и предопределя допустимостта на производствата за

установяване на задълженията за данъци / в този см. Решение №12544/24.11.2015г. по адм.д.11456/2014г. Решение № 3766/11.03.2020г. по адм. дело №11735/2019г. по описа на Върховен административен съд и др./

Трайноустановена е съдебната практика, че началният момент на ревизионното производство е този на предприемането на действия по връчване на заповедта за възлагане, включително връчването на заповедта за възлагане. В случая, процесната заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221317009368-020-001 е издадена на 29.12.2017г., но е връчвана на жалбоподателката на 25.01.2018г., който факт не се оспорва от данъчните органи. Първоначалният момент на започване на ревизията следва да се свърже с връчването на заповедта за възлагане на ревизията, а не със самото ѝ издаване. / В този см. Решение №12832/30.11.2015г по адм. дело № 13020/2014г., Решение №3048 от 18.03.2015г. по адм.дело№6316/2014г. и посочените по-горе./

Данъчната ревизия на М. Г. Й. е за задължения за данъци върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за периода 01.01.2011г.-31.12.2011г. Според правилата за броене на сроковете, за задължения по /ЗДДФЛ/ за 2011г. преклузивният срок по чл.109, ал.1 ДОПК за образуване на производство по издаване на РА изтича на 31.12.2017г. Съгласно нормата на чл.112, ал.1 ДОПК, ревизионното производство се образува с издаването на заповедта за възлагане на ревизия, но съобразно правилото на чл.114, ал.1 ДОПК, срокът за извършване на ревизията е до три месеца и започва да тече от датата на връчване на заповедта за възлагане.

Предвид установеното, съдът намира, че с връчването на ЗВР на нейния адресат-жалбоподателката на 25.01.2018г., процесното ревизионно производство се явява незаконосъобразно, като образувано след срока, визиран в чл.109 от ДОПК. / В този см. Решение №12832/30.11.2015г по адм. дело № 13020/2014г., Решение №3048 от 18.03.2015г. по адм.дело№6316/2014г. на ВАС, Решение № 5009 от 16.07.2019 г. по адм. д. № 5251/2018 г. на АССГ./

При така формирания извод за започване на процесното ревизионно производство извън сроковете, предвидени в чл.109 от ДОПК, РА се явява незаконосъобразен и следва да бъде отменен, без да бъде обсъждан въпросът за приложението на материалния закон.

Предвид изхода на правния спор, в тежест на ответника следва да бъдат присъдени разноски в общ размер на 1151,00 лева, от които сумата от 830,00, заплатено адвокатско възнаграждение, разноски за експертиза в размер на 311,00 лева и внесена държавна такса в размер на 10,00 лева. Размерът на заплатеното възнаграждение за адвокат е под минималния размер, предвиден в чл.8, ал.1, т.4 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения / при материален интерес–главница-6653,93лв., лихви-4327,62лв., общо 10981,55лв. възлиза на 859 лева/.

Ето защо, възражението за прекомерност е неоснователно.

На основание изложеното и чл.160, ал.1 ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт /РА/ № Р-22221317009368-091-001 от 21.09.2018 г., издаден от Е. М. С. на длъжност Началник сектор „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място], орган възложил ревизията и Х. Н. А. на длъжност главен инспектор по приходите, ТД на НАП [населено място]–ръководител на ревизията, с който са установени задължения по чл.17 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/, за данъчен период 01.01.2011г.-31.12.2011г., в размер на данък за довносяне 6653,93лв., ведно със съответните лихви за забава в размер на 4327,62лв., определени на основание чл.175, ал.1 от ДПК, вр.чл.1 от ЗЛДТДПДВ вр.чл.67, ал.4 от ЗДДФЛ, изменен с Решение № 1910 от 10.12.2018 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, с което установеният с РА резултат по ЗДДФЛ за 2011г. в размер на 6 653.93 лв. е определен на 6 153.93 лв., ведно със съответните лихви.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - С. при Централно управление на Националната агенция за приходите да заплати на М. Г. Й., ЕГН: [ЕГН] с постоянен адрес: [населено място], ж.к. „Надежда II“, [жилищен адрес] т. 2, ап. 28, направените съдебни разноски в размер на 1151,00/ хиляда сто петдесет и един/ лева.

Решението подлежи на касационно обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му.

СЪДИЯ: