

РЕШЕНИЕ

№ 811

гр. София, 14.02.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 51 състав,
в публично заседание на 28.09.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Анета Юргакиева

при участието на секретаря Светла Гечева и при участието на прокурора Яни Костов, като разгледа дело номер **209** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба на Д. Г. Я., ЕГН [ЕГН], срещу Ревизионен акт (РА) № Р-2222111000308-091-001/13.08.2019г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – [населено място], потвърден с Решение № 1879/06.11.2019г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП.
Жалбоподателката оспорва ревизионния акт, като счита за неправилни направените от ревизиращите органи изводи. Изложени са доводи, че ревизионното производство по чл.122 и сл. ДОПК е започнало въз основа необосновани предположения и не са установени предпоставките за прилагане на чл.122 и сл. ДОПК. Твърди се, че е нарушена разпоредбата на чл.122, ал.4 ДОПК, тъй като данните, които са посочени, за да се премине към облагане по реда на чл.122 ДОПК са придобити имоти, като тези данни касаят само периодите след 01.01. 2015г. и поради това облагането за данъчни периоди 2013 и 2014г. е недопустимо. Поддържа се, че неоснователно ревизиращите органи не са взели под внимание представените договори за дарение, и се възразява срещу кредитирането на извършената експертна оценка, тъй като вещото лице работило само по данни за офертни цени, валидни към датата на изготвянето ѝ. По тези съображения се иска РА да бъде отменен. В с.з. жалбоподателката се представлява от адв. С., който поддържа жалбата и моли същата да бъде уважена. Допълнителни доводи излага в писмени бележки. Претендира сторените по делото разноски.

Ответникът – директорът на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-С., чрез пълномощник юрк. В., оспорва жалбата и моли същата да бъде отхвърлена по съображения, изложени в писмени бележки. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Участващият по делото прокурор дава заключение, че РА е законосъобразен и обоснован.

Административен съд-София град, като обсъди оплакванията в жалбата, доводите и становищата на страните, и след направената служебна проверка за законосъобразност на акта, установи следното:

Жалбата е подадена в срока за съдебно обжалване на РА, от надлежна страна, поради което се явява процесуално допустима.

От фактическа страна се установява следното:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-2222111000308-020-001 от 14.01.2019 г., издадена от Д. И. Д., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., с която е възложено извършването на ревизия на Д. Г. Я. за определяне на задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периода от 01.01.2013 г. до 31.12.2017 г. ЗВР връчена на 05.02.2019 г. За ръководител на ревизията е определен Г. С. Б., на длъжност "главен инспектор по приходите" в ТД на НАП.

Със Заповед за изменение на ЗВР №Р-2221318005563-020-002 от 25.04.2019 г. срокът за завършване на ревизията е продължен до 07.06.2019 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-2222111000308-092-001 от 21.06.2019 г. Срещу РД не е подадено възражение.

Ревизията приключва с РА №Р-2222111000308-091-001 от 13.08.2019 г., издаден от В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., действаща в качеството та орган, възложил ревизията, и Г. С. Б., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С., определен за ръководител на ревизията.

С жалба вх. №94-Д-544 от 02.09.2019 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1730 от 12.09.2019 г. по регистъра на дирекция ОДОП С. РА е обжалван по административен ред. С Решение 1879/06.11.2019г. директорът на дирекция „ОДОП“ е потвърдил РА.

В хода на ревизионното производство органите по приходите са извършили следните процесуални действия и са направени следните констатации и изводи:

На ревизираното лице са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения - от 05.02.2019 г. и от 28.05.2019 г., като единствено в отговор на второто искане са представени писмени обяснения.

Изпратено е и искане за представяне на документи и писмени обяснения до К. М. Г. и М. Ц. Р.. Първият не е активирал електронната препратка, а изпратеното му писмо с обратна разписка е върнато с гриф „сменен адрес“. Второто лице е представило документи на 28.05.2019 г.

С Протокол №Р-2222111000308-П.-001 от 31.05.2019 г. като доказателства по преписката са събрани документите, представляващи доказателства към Протокол за извършена проверка на Д. Г. Я. № ПФ-22221118000565-ОРП-001 от 14.01.2019 г., а именно: предоставена декларация, според която исканата информация е представена в отговор на Искане №П-22221118077096-040-001 от 27.04.2018г. В тази връзка, с

Протокол №1232992 от 30.11.2018 г. са приобщени доказателства, събрани в хода на извършена ПУФО на ревизираното лице, приключила с издаването на Протокол №П-22221118077096-073-001 от 25.07.2018 г. Лицето е декларирало, че към 01.01.2012 г. притежаваните налични парични средства в брой са в размер на около 100 000 лв., придобити от дарения от роднини преди 01.01.2012 г. Представени са договор за дарение от 30.07.2010 г., сключен с Т. Л. Я. в качеството му на дарител за 25 000 евро; договор за дарение от 31.07.2009 г., сключен с Н. Л. Я. в качеството му на дарител, за 27 000 евро. В отговор на връчени им ИПДПОТЛ двете посочени като дарители лица не са представили документи и писмени обяснения за обосноваване наличието и произхода на посочените в договорите суми. Представени са копия от НА за покупко-продажба на недвижими имоти, от които е установено придобиването и притежаването на недвижими имоти, описани на стр. 2 от РД. Представено е писмено обяснение за разходите за задгранични пътувания, както следва: на 12.12.2014 г. - посещение във Великобритания при роднини и декларирани разходи в размер на 300 лв. и на 19.11.2017 г. - едnodневно посещение в С. и декларирани разходи в размер на 100 лв.

Допълнително, с вх. №1494-05-365 от 04.12.2018 г., са представени разписка, съгласно която на 06.06.2009 г. Д. Я. е предоставила заем на Д. Д. в размер на 35 000 лв., споразумение между страните от същата дата, писмено обяснение относно разходите за живот, в което е посочено, че същите са в размер на 1 000 лв. годишно, писмено обяснение, според което лицето не е заплащало разходи за консумативи и местни данъци и такси (МДТ) за притежаваните недвижими имоти.

Въз основа на предоставено писмено съгласие са установени салдата и движението по притежаваните банкови сметки. Налице са и са взети предвид при ревизията доходи от социално подпомагане, както следва: за 2012 г. – 3 142 лв., за 2013 г. – 870 лв., за 2014 г. – 850 лв., за 2015 г. – 935 лв., за 2016 г. – 1 020 лв. и за 2017 г. – 1 270 лв., както и изплатена застраховка в размер на 239,98 лв.

С Протокол №1232992 от 30.11.2018 г. са присъединени доказателства, събрани при извършена проверка на ревизираното лице, приключила с Протокол №П-22221118077096-073-001 от 25.07.2018 г.

Възложена е експертиза с предмет и задача определяне на пазарна цена по методите, съгласно §1, т. 10 от ДР на ДОПК на придобитите през ревизираните периоди недвижими имоти, съответно на закупените леки автомобили А. А2 и Б. Х5. Изготвена е и е приета експертиза, изготвена от инж. Й. С. П., притежаваща оценителска правоспособност. Въз основа на експертната оценка е установено, че Д. Я. е придобила описаното в експертизата движимо и недвижими имущество с обща пазарна цена в размер на 373 589 лв. без ДДС.

В резултат на извършения анализ на събраните доказателства е установено несъответствие между имущественото състояние на ревизираното лице и декларираните източници на доходи и други парични средства. Органите по приходите са приели, че са налице обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК. На основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК, на 05.02.2019 г., на ревизираното лице е връчено Уведомление №Р-22221119000308-113-001 от 04.02.2019 г., че данъчната основа на задълженията му ще бъде определена по реда на чл. 122 от ДОПК, като едновременно с това му е предоставена възможност в 14-дневен срок да представи доказателства и да вземе становище. Заедно с уведомлението е връчено и искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице, с което е изискано

представянето на декларации по чл. 124, ал. 3 от ДОПК за всяка една от ревизираните години.

След анализ на събраните документи и изведените данни от информационните регистри на НАП е установено, че Д. Я. е местно лице по смисъла на чл. 4 от ЗДДФЛ и като такава е задължено за данъци върху придобити доходи от източници в България и чужбина. Семейното ѝ положение е неомъжена с две деца. За ревизираните периоди не е подавала годишни данъчни декларации (ГДД) по чл. 50 от ЗДДФЛ. Установени са постъпили по банковите ѝ сметки плащания за социално подпомагане, застраховка, както и доход от продажбата на лек автомобил А. А2.

В частта на извършените разходи органите по приходите са констатирани такива за придобиване на недвижими имоти, превозни средства, за издръжка и живот (в размер на 1 000 лв. годишно, съгласно декларираното от жалбоподателката). Приели са за извършени и декларираните разходи за пътувания. Установили са и разходи за покупки по фактури, отчетени от доставчици (нотариални такси, обзавеждане), в размер на 10 565,26 лв.

Органите по приходите са приели, че не се потвърждава наличието на 100 000 лв. в брой, представляващи разполагаеми парични средства от ревизираното лице към 01.01.2012 г. Приета е начална разполагаема сума в размер на 0,00 лв. В резултат на това и съпоставката на данните за извършените от лицето разходи - основно закупуване на недвижими имоти и леки автомобили, са установени обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК. След връчване на уведомлението по чл. 124, ал. 1 от ДОПК и непредставянето на нови доказателства от ревизираното лице, е извършен предвидения в чл. 122, ал. 2 от ДОПК анализ на относимите обстоятелства, въз основа на който, по особения ред е определена годишната данъчна основа за данъка по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ за периода от 01.01.2013 г. до 31.12.2017 г.

Освен гореизброените данни за приходи, разходи, начални и крайни салда по банкови сметка, начална разполагаема сума в размер на 0,00 лв., органите по приходите, на основание и по реда на чл. 122, ал. 2, т. 7 от ДОПК са взели предвид и определените в резултат на възложените експертизи пазарни цени на придобитите имущества към момента на придобиването, а именно:

За 2015 г. - в размер на 44 540 лв., представляващи определена с експертизата пазарна цена на 9/10 ид. ч. от 3/4 ид. ч. от апартамент с площ от 47,17 кв.м., находящ се в [населено място], р-н „Л.“, [жилищен адрес] придобит с НА №12 от 24.07.2015 г., съгласно който продавачът В. Д. запазва пожизнено и безвъзмездно правото на ползване върху тях. Данъчната оценка на имота е 15 648,03 лв. Посочено е, че идеалните части са придобити за сума в размер на 9 000 лв.

За 2016 г. - в размер на 42 463 лв., представляващи определена с експертизата пазарна цена на апартамент с площ 43,71 кв. м., находящ се в [населено място], р-н „Л.“, [жилищен адрес] придобит с НА №11 от 06.10.2016 г. Данъчната оценка е в размер на 19 194,60 лв. Върху имота има запазено право на ползване на В. К. до края на живота ѝ, съгласно НА №40 от 2011 г. Същият е придобит за сумата от 20 000 лв. съгласно нотариалния акт.

За 2017 г. - в размер на 260 598 лв., формирани от разликата между пазарната оценка на закупените имоти в размер на 269 378 лв. и стойността на заменените движими вещи, описани в НА №142 от 21.12.2017 г. в размер на 8 780 лв. Придобитите през 2017 г. недвижими имоти включват: апартамент с площ от 40 кв. м., находящ се в [населено място], р-н „В.“, [улица], придобит с НА №144 от 21.12.2017 г. с данъчна

оценка в размер на 20 690,80 лв. Стойността на имота е в 17 000 лв. и 1/2 идеални части от апартамент с площ от 42,04 кв. м., находящ се в [населено място], р-н „К. поляна“, [жк], [жилищен адрес]0, придобит с НА №142 от 21.12.2017 г., в който е посочено, че в замяна на прехвърления имот, Д. Я. прехвърля на М. Р. собствени движими вещи на стойност 8 780 лв. Имотът е с данъчна оценка в размер на 15 878 лв. При извършената съпоставка между получените доходи и извършените разходи за всеки от ревизираните периоди е установен недостиг на парични средства за извършване на разходите, отразен в таблиците на анализа на имуществото, доходите и разходите в РД. Установеното за всеки от ревизираните периоди увеличение в имущественото състояние на ревизираното лице, за което не са налице основания от гледна точка на доходите и приетите като разполагаеми суми в брой и по банкови сметки, както и от други източници, е прието като данъчна основа за облагане с данъка по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ. Определен данък за 2013 г. в размер на 20,94 лв., за 2014 г. в размер на 334,21 лв., за 2015 г. - 5 346,05 лв., за 2016 г. в размер на 5 705,11 лв. и за 2017 г. в размер на 26 168,39 лв. Начислени са съответни лихви за просрочие.

В хода на настоящото производство, освен писмени доказателства, са събрани гласни доказателства - показания на свидетелите от Т. Л. Я. и Н. Л. Я., и са изслушани две заключения на вещи лица – по съдебно-оценителна и по съдебно-счетоводна експертиза. Заключенията на вещите лица са приети без оспорване от страните.

При така установеното от фактическа страна съдът намира, че жалбата е допустима.

Съгласно чл. 168, ал.1 АПК съдът е длъжен да извърши цялостна служебна проверка за законосъобразност на оспорения пред него акт. Съгласно чл. 160, ал.2 ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

В настоящия случай съдът констатира, че ревизионният акт е нищожен поради липсата на компетентност.

Съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. Граматическото и логическо тълкуване на разпоредбата на чл.112, ал.2 сочи категорично, че компетентността за издаване на РА е съвместна и принадлежи изключително на двата органа по приходите - на този, който е възложил ревизията, и на този, който е определен за неин ръководител. Разпоредбата е императивна по своя характер и като такава, регламентираща правило за компетентност, следва да бъде тълкувана стриктно (в този смисъл Решение 01895/20.02.2015г., постановено по адм.д.4766/2014г. по описа на ВАС, VIII о., Решение № 15241 от 16.12.2014г. по адм.д. № 10274/2014г. по описа на ВАС, VIII о.). Правилото, установено в чл.119, ал.2 ДОПК, относно органите, разполагащи с компетентност да издадат ревизионен акт по съответното ревизионно производство, не е абсолютно, като отклонения от него са допустими в хипотезите на чл.7, ал.3 от ДОПК. Тази хипотези са установени в закона изчерпателно като изключение от принципа, че горестоящ орган по приходите не може да изझे разглеждането и решаването на конкретен въпрос или преписка от компетентния орган по приходите и да го възложи на друг орган.

В конкретния случай ЗВР е издадена от издадена от Д. И. Д., заемаща длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., а РА е издаден от В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., и Г. С. Б., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С., т.е.

РА не е издаден от възложилия ревизията, а от друг орган по приходите.

В решението на директора на дирекция „ОДОП“ е посочено, че с Решение №Р-22221318005563-098-001 от 16.04.2019 г. на и.д. директора на ТД на НАП С. за изземване на разглеждането и решаването на преписката, правомощията на Д. И. Д. са възложени на В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.. В решението на директора на ОДОП не се посочват основанията за изземване на преписката от възложилия ревизията орган на друг орган по приходите, а самото Решение №Р-22221318005563-098-001 от 16.04.2019 г. не е представено с административната преписка, нито впоследствие, въпреки че на ответника са дадени указания във връзка с разпределението на доказателствената тежест, включително, че негова е тежестта за доказване наличието на компетентността на издателите на РА. При това положение, не може да се приеме за доказано, че преписката е законосъобразно иззета от органа по приходите, издал първоначалната ЗВР, и възложена на друг орган по приходите, респективно, че ревизионният акт е издаден от компетентния съгласно чл.119, ал.2 ДОПК орган.

На съда е служебно известно, че със Заповед № 3833 от 03.04.2019г. /т.е. непосредствено преди горесцитираното решение за изземване на преписката/ Д. И. Д. е била преназначена от длъжност началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП С. на длъжност „главен инспектор по приходите“ в същата ТД на НАП. Дори обаче ако изземването на преписката е било извършено с оглед на посоченото преназначаване, то това отново не би било основание за законосъобразно прехвърляне на правомощия според чл.7, ал.3 ДОПК. Съгласно чл.7, ал.3 ДОПК, в приложимата редакция, действала към датата на издаване на ЗВР и на РА, определен в закона горестоящ орган може да иземе разглеждането и решаването на конкретен въпрос или преписка от компетентния орган по приходите, в случаите когато са налице основания за отвод или самоотвод, както и в случаите на трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения, и да възложи правомощията по разглеждането и решаването им на друг орган. Видно от анализа на разпоредбата, извън случаите на отвод или самоотвод, изземването на въпрос или преписка от един орган по приходите и възлагането им на друг, равен по степен орган е допустимо единствено при трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения от първоначално компетентния орган. Промяната в длъжността обаче сама по себе си не съставлява и не води до невъзможност на органа по приходите да изпълнява задълженията си. Косвено този извод се потвърждава и от допълнението на разпоредбата на чл.7, ал.3 ДОПК, в сила от 01.01.2021г, с което се разширява обхвата на случаите, при които е допустимо изземване на преписки и възлагането им на друг орган чрез включване на хипотезите на невъзможност, произтичаща от промяна в длъжността на органа по приходите, водеща до отпадане на компетентността. Видно е, че и в настоящата /макар и неприложима в процесния случай/ редакция законодателят изрично подчертава, че не всяка промяна в длъжността на органите по приходите дава основание за изземване и възлагането на преписката на друг орган, а само ако това води до невъзможност за изпълнение на функциите поради отпадане на компетентността (напр. служителят е преназначен на друга длъжност, която не е сред посочените в чл.7 от ЗНАП). Очевидно, преназначаването на

длъжност от „началник на сектор“ в „главен инспектор по приходите“ в същата ТД на НАП не води автоматично до отпадане на компетентността и до невъзможност за изпълнение на задълженията от страна на издалата ЗВР Д. Д.. В обобщение, в случая не е доказано по делото, че са били изпълнени реда и условията по чл.7, ал.3 ДОПК и че законосъобразно е била иззета от издалия ЗВР орган и възложена на друг орган по приходите преписката по процесното ревизионно производство .

При това положение не може да се приеме и че РА е издаден от компетентните съгласно чл.119, ал.2 ДОПК лица, в частност досежно органа, възложил ревизията. Органът, възложил ревизията, е била Д. Д., оправомощена със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., и след като не е доказано, че по отношение на нея е било налице някое от основанията по чл.7, ал.3 ДОПК /в редакцията, действала до 01.01.2021г./, то възлагането на правомощията ѝ на друг орган по приходите е незаконосъобразно, което е опорочило до степен на нищожност и издадения ревизионен акт. В същия смисъл е и Решение № 12966/16.12.2021г. по адм.д. № 5615/2021г. на ВАС, Осмо отделение, касаещо идентичен случай.

Предвид констатираната нищожност на РА, не следва да се обсъжда въпроса относно неговата материална законосъобразност. Съдът следва да прогласи тази нищожност и на основание чл.160, ал.5 ДОПК да изпрати преписката на органите по приходите за издаване на нова ЗВР.

При този изход на делото, основателна се явява претенцията на жалбоподателя за присъждане на разноските по делото за държавна такса, възнаграждение за вещите лица и за адвокатско възнаграждение.

Така мотивиран и на основание чл. 172, ал.2, предл. първо АПК вр. §2 от ДР ДОПК и чл. 160, ал.5 и чл.161, ал.1 ДОПК, Административен съд София - град, III отделение, 51 състав

Р Е Ш И :

ОБЯВЯВА ЗА НИЩОЖЕН Ревизионен акт № Р-2222111000308-091-001/13.08.2019г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – [населено място], потвърден с Решение № 1879/06.11.2019г. на директора на дирекция „ОДОП“ – С..

ИЗПРАЩА преписката на органа по чл.112, ал.2,т.1 в ТД на НАП С. за издаване на нова заповед за възлагане на ревизия и провеждане на ревизионното производство при спазване на дадените указания.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на Д. Г. Я. сумата от 4225 лева (четири хиляди двеста два и пет лева) разноски по делото.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването на страните за неговото изготвяне.

СЪДИЯ: