

РЕШЕНИЕ

№ 240

гр. София, 13.01.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 14 състав, в публично заседание на 28.11.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Пламен Горелски

при участието на секретаря Илияна Янева, като разгледа дело номер **7335** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс, вр. ЗДДФЛ.

Образувано е по жалба от адвокат – пълномощник на Б. Б. Д., против РЕВИЗИОНЕН АКТ № Р-22221720001055-091-001/17.03.2022 г., издаден от органи по приходите при Териториалната дирекция на НАП – С., потвърден мълчаливо от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика” – С., по жалба, вх. № 94-Б-160/05.04.2022 г.

В съдебното производство жалбоподателят не се явява. Представяван е от адвокат С. Г., който: поддържа жалбата; не ангажира нови доказателства, различни от тези, съставляващи административната преписка; претендира възстановяване на разносните за държавна такса, в размер на 10 лева.

Ответникът – директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” – С., чрез юрисконсулт оспорва жалбата, намирайки я за неоснователна и недоказана, като желае юрисконсултско възнаграждение, но не представя писмена защита, с която да замести бездействието по жалбата, подадена на основание чл. 156, ал. 1, ал. 2, вр. чл. 155 и чл. 152 ДОПК..

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. – ГРАД, след анализа на доказателствата и на доводите на страните, в резултат на извършената проверка за законосъобразност, съответстваща на изискванията на чл. 160, ал. 2 ДОПК, приема следното.

Процесната ревизия на Б. Б. Д., в качеството му на физическо лице е възложена с редовно издадени от компетентен орган по приходите заповеди и е за определяне

данъчни задължения за периода от 01.01.2014 г., до 31.12.2019 г., за: данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от Закона за данък върху доходите на физическите лица; ДОО за самоосигуряващи се; Универсален пенсионен фонд за самоосигуряващи се; здравно осигуряване, за самоосигуряващи се. С РД № Р-22221720001055-092-001/18.11.2021 г. е направено предложение за установяване данъчни задължения, само по чл. 17 от Закона за данък върху доходите на физическите лица и само за годините 2015, 2016, 2017, 2019, както следва: за 2015 г. – данък 326, 23 лева и лихви – 182, 62 лева; за 2016 г. – данък 1631, 05 лева и лихви – 747, 62 лева; за 2017 – данък – 890, 16 лева и лихви – 317, 76; за 2019 г. – данък 77, 15 лева и лихви – 11, 87 лева. В ревизионния доклад няма и дума, че така определените задължения са в резултат от ревизия, при наличие на особен случай, по смисъла на чл. чл. 122 – 124 ДОПК, макар за всяка една от годините, за които са начислени данъчни задължения да е посочено, че „Б. Б. Д. е получил приходи, които превишават разходите със сумата от...“. По време на ревизионното производство и до издаването на ревизионния доклад, както и със самия доклад органите по приходите не са се ангажирали да твърдят изрично наличие на конкретно обстоятелство по чл. 122, ал. 1 ДОПК, като липсва и уведомление по чл. 124, ал. 1 за това.

Срещу изготвения ревизионен доклад (на л. 100 и сл. от делото) е подадено възражение, за което в ревизионния акт е посочено да е „частично уважено“, без обаче да са налични изрични мотиви в тази връзка. В какво се изразява частичното уважаване на възражението, не се установява от прочита на ревизионния акт. В РА № Р-22221720001055-091-001/17.03.2022 г. е записано (цитати), че: „Във връзка с направените констатации във възражение на Б. Б. Д., представляван по пълномощие от адвокат С. Л. Г. САК по електронен път са връчени: на основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК Уведомление, изх. № Р-22221720001055-113-001 от 18.02.2022 г., връчено на 07.03.2022 г., с което лицето е уведомено, че основата за облагане с данък върху годишната данъчна основа по чл.17 от ЗДДФЛ за периода 01.01.2015 г. - 31.12.2019 г. ще бъде определена по реда на чл.122 – 124а от ДОПК. В уведомлението е определен срок за представяне на доказателства и за вземане на становище в 7 дни от датата на връчване на уведомлението. В определеният 7 дневен срок лицето не е взело становище по връченото уведомление. ИПДПОЗЛ № Р-22221720001055-040-003 /18.02.2022 г. с приложен образец на Декларация (обр. Кд-14). С връчения на 21.02.2022 г. документ е изискано от лицето – с попълване на приложения образец на декларация, ревизираното лице да декларира имуществото си, вида и размера на направените разходи, както и всички източници на приходи, приходи, източници на формиране на собствения капитал. В отговор на връченото искане, лицето е представило попълнени декларации за периода 2015 г.-2019 г. от 07.03.2022 г.“. На основание чл.122, ал.2 от ДОПК, за определянето на основата за облагане с данъци на Б. Б. Д., при ревизията се вземат предвид следните относими към ревизираното лице обстоятелства за ревизирания период 01.01.2014 г. – 31.12.2019 г.: 1. В. и характера на фактически осъществяваната дейност от лицето Б. Б. Д. и съответно получени/изплатени парични суми чрез банкови преводи по банковите сметки на физическото лице, конкретно описани в констатациите на ревизионния доклад. 2. Платените данъци, такси, вноски и други публични вземания, описани в констатациите на ревизионния доклад; 3. Информация за всички издадени фактури от доставчици, регистрирани по ЗДДС, към Б. Б. Д. за ревизирания период, налични в информационна система V. на НАП и описани в констатациите на ревизионния

доклад. 4. Информация за всички издадени фактури от доставчици на комунални услуги към Б. Б. Д. за ревизирия период, предоставена от запитаните доставчици, описани в констатациите на ревизионния доклад. 5. Информация за извършени/получени парични преводи от оператори на платежни услуги за лицето Б. Б. Д. за ревизирия период, предоставена от операторите, описани в констатациите на ревизионния доклад

6. Подадени декларации обр.№1 на основание чл.5, ал.4, т.2 от КСО; 7. От Б. Б. Д. са представени: Декларация – съгласие за разкриване на банкова тайна; Справка №1 – за наличните недвижими имоти – не притежава; Справка №2 – за наличните моторни превозни средства – притежава БМВ 320 Д с рег. номер С. с цена на придобиване 5 000.00 лв.; Справка №5 – за вземанията от трети лица – няма; Декларация обр. Сд-46 за ликвидни и изискуеми задължения към кредитори/доставчици – няма; Копие на служебна книжка; Копие на трудова книжка; Извлечение от банка „ДСК“ АД – показване на заем; Декларация – съгласие за разкриване на застрахователна тайна; Писмени обяснения; 5 бр. Декларации по чл. 124, ал.3 от ДОПК (обр. Кд-14), попълнена от лицето за 2014 г. , които са проверени, анализирани и взети предвид при определяне данъчните задължения на ревизираното лице за ревизирия период“. По връченото Уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК изх. № Р-22221720001055-113-001 от 18.02.2022 г., ревизираното лице не е взело становище в определения 7 дневен срок. Представени са попълнени декларации по чл.124, ал.3 от ДОПК за 2014 г., 2015 г., 2016 г., 2017 г., 2018 г. и 2019 г. по електронен път, въведени в ИС Контрол под № Р-22221720001055/08.03.2022 г. При преглед на същите се установи, че ревизираното лице е декларирало данни отговарящи на констатираните данни в ревизионния доклад с изключение на разходите за живот. В посочените декларации са попълнени данни за разходите за живот, както следва: За 2014 г. 17 000,00 лв. при декларирани в хода на ревизията в размер на 20000,00 лв. За 2015 г. 13 000,00 лв. при декларирани в хода на ревизията в размер на 20000,00 лв. За 2016 г. 17 000,00 лв. при декларирани в хода на ревизията в размер на 20000,00 лв. За 2017 г. 15 000,00 лв. при декларирани в хода на ревизията в размер на 31850,00 лв. За 2018 г. 18 000,00 лв. при декларирани в хода на ревизията в размер на 15000,00 лв. За 2019 г. 5100,00 лв. при декларирани в хода на ревизията в размер на 20000,00 лв.“. При анализ на посочените данни ревизията установява, че декларираните данни са направени да удостоверяват изгодни за лицето факти, които противоречат на другите данни по производството и създадени с цел да ползват лицето по конкретното производство. Ревизираното лице не е ангажирало доказателства и изложило аргументи, за подкрепяне и доказване на посочените обстоятелства“. Изричните и единствени мотиви, посочени в РА, обосноваващи, защо възражението е неоснователно, са: „При анализ на посочените данни ревизията установява, че декларираните данни са направени да удостоверяват изгодни за лицето факти, които противоречат на другите данни по производството и създадени с цел да ползват лицето по конкретното производство. Ревизираното лице не е ангажирало доказателства и изложило аргументи, за подкрепяне и доказване на посочените обстоятелства“.

Защитната теза на жалбоподателя, изложена в жалбата и поддържана от адвоката е, че: ревизионният акт не е съобразен с Тълкувателно решение № 11/03.12.2021 г. на ВАС, по т. дело № 3/2020 г.; ревизионно производство по реда на чл. 122 и сл. ДОПК не е извършвано; в заповедта за възлагане на ревизията следва да бъде посочено основание по чл. 122, ал. 1 ДОПК и доказателствата да са събрани именно в такава

производство; издателите на РА не са се съобразили с данните от представената по тяхно искане декларация, с която Б. Д. е декларирал други стойности.

От правна страна:

По жалбата против ревизионния акт - вх. № 94-Б-160/05.04.2022 г., по описа на ТД на НАП – С. ответникът е мълчал през цялото време на срока, определен с разпоредбата на чл. 155, ал. 1 ДОПК и така актът следва да се счита потвърден мълчаливо, на 13.06.2022 г. Поради това и в хипотезата на чл. 156, ал. 5, вр. ал. 4 ДОПК жалбата до Съда, с входящ номер от 06.07.2022 г., по описа на Дирекция „ОДОП“ – С. е подадена в срок и е процесуално допустима за разглеждане по същество.

Жалбата е и основателна.

Приложими за определяне на процесните данъчните задължения са материалноправни разпоредби от ЗДДФЛ, както и на процесуални от ДОПК.

Каза се по – горе, че с ревизионния акт, без изрично да е дефинирано задълженията на Б. Б. Д. са определени по аналогия, след като е направен опит (несполучлив) да бъде приложен процесуалният ред по чл.чл. 122 и сл. ДОПК. За доклада също се каза, че съставителите му не са заявили такива претенции. Едва в производството по чл. 119, чл. 120 ДОПК авторите на ревизионния акт са решили, че ревизията е следвало да бъде извършена при „особен случай“, като са изпратили уведомлението по чл. 124, ал. 1 ДОПК. С уведомлението (л. 69 от делото) са се ангажирали да твърдят наличие на обстоятелства, по смисъла на чл. 122, ал. 1, т.т. 2, 7 ДОПК, т.е. – наличие на данни за укрити приходи или доходи; 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. Извършването на ревизия при особен случай, по реда по чл.чл. 122-124 ДОПК е в зависимост от субективната преценка на органите по приходите, което означава, че те разполагат с оперативна самостоятелност, спазвайки реда по чл. 124 ДОПК, съобразявайки условията на чл. 122, ал. 2 и на чл. 123 от същия кодекс, да се възползват от презумпцията, регламентирана с последната разпоредба. Касае се за възможност да бъде извършено облагане, с оглед изискванията на ЗДДФЛ, след преценка за наличие на обстоятелствата, изброени в ал. 1 на чл. 122 – в случая тези, по смисъла на т. 2 и т. 7. При ревизия по аналогия презумпциите и предположенията за определяне размерите на укрити доходи/приходи следва да бъдат използвани само тогава, когато за анализирането на посочените в ал. 2 на чл. 122 ДОПК обстоятелства не са налице каквито и да било обективни данни, но в същото време бъде установено, че: не е подадена декларация и/или са на лице данни за укрити приходи или доходи (чл. 122, ал. 1, т. 1 и т. 2). За обезпечаването на възможността за данъчно облагане по аналогия създадените специални процесуални правила целят да бъде преодоляна фактическата невъзможност за обективно (въз основа на писмени доказателства/документи) определяне на данъчни задължения. В тежест на органите по приходите е да установят в хода на ревизията обективното наличие на особен случай, да обосноват този извод и да го подкрепят със съответните доказателства, приемайки, че е оправдано да се премине към установяване на задължения за облагане с данък по специалния ред. Според Съда, процесният РА № Р-22221720001055-091-001/17.03.2022 г. и докладът, въз основа на който е издаден, не отговарят на тези изисквания. На първо място Съдът приема, че преминаването към реда по чл.чл. 122-124 ДОПК след приключването на ревизията, за което е бил

съставен РД № Р-22221720001055-092-001/ 18.11.2021 г. е процесуално незаконосъобразно и пренебрегва принципите за законност, обективност и право на защита (чл. чл.2, 3, 6 ДОПК). Процесът на събиране доказателства и тяхното оценяване/квалифициране приключва със съставянето на ревизионния доклад, „не по-късно от 14 дни след изтичането на срока за извършване на ревизията (чл. 117, ал.1 ДОПК). С други думи ревизионното производство приключва с изтичане срока на ревизията, в случая – 29.10.2021 г., съгласно Заповед № Р-22221720001055-020-005 / 23.04.2021 г., за изменение заповедта за възлагане. След този срок и особено след съставянето на РД ревизиращите органи по приходите и тези, на които е възложено издаването на РА не разполагат с каквито е да е възможности да събират нови доказателства, респ. – да извършват нови процесуални действия. С такива правомощия разполага само решаващият административен орган, по аргумент от чл. 155, ал. 3, изр. първо ДОПК. Още по – недопустимо е органите по приходите, които са получили ревизионния доклад (арг. чл. 119, ал. 1 ДОПК) да извършват за първи път процесуални действия, с които по същество променят реда („философията“), по който определят данъчните задължения на ревизираното физическо лице. По този начин го лишават от възможността да организира и проведе защитата си в хода на самото ревизионно производство, по време на което не е било уведомено, че задълженията по ЗДДФЛ ще бъдат определени в хипотеза на ревизия при особен случай. Нормите на чл. 119 ДОПК не регламентират такава процесуална възможност. От друга страна, в случай като процесния (непроизнасяне от страна на решаващия административен орган, в производството по Глава осемнадесета ДОПК) ревизираното лице е било лишено от възможността да разчита, че директорът на Дирекция „ОДОП“– С. ще събере нови доказателства, за да провери защитната теза, че разходите му не са превишавали приходите/доходите. Така жалбоподателят е бил лишен от възможността да получи защита от решаващия административен орган, предвид правомощията по чл. 155, ал. 2 ДОПК. Освен това РА № Р-22221720001055-091-001/17.03.2022 г. не съобразен и със задължителното тълкуване, дадено с Тълкувателно решение № 11/03.12.2021 г. на ВАС, по т. дело № 3/2020 г. Според диспозитива на тълкувателното решение, „при извършване на данъчна ревизия по общия ред на физическо лице, не може на лицето да се определят данъчни задължения на основание чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ върху данъчна основа, равна на превишението с неустановен произход на разходите над приходите за годишния данъчен период, а ревизията следва да е извършена по реда на чл. 122 и следващите от ДОПК“.

Изложените до тук мотиви представляват достатъчно основание за отмяна на ревизионния акт. Съдът обаче намира за нужно да констатира и следните пороци, както на акта, така и на РД.

Ревизионният доклад: а) не съдържа нито дума мотиви, обосноваващи направените за всяка една от годините – предмет на ревизията заключения за „превишаване на разходите, спрямо приходите“. Вярно е, че са съставени подробни таблици, съпоставящи приходи/разходи, но в доклада няма разсъждения и констатации за това: кои разходи, на какви стойности евентуално не са признати или са признати по-големи от декларираните стойности; в контекста на чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 ДОПК – кои приходи/доходи се считат за укрити, съответно – кои от декларираните и/или получени приходи/доходи не съответстват на имущественото и финансово състояние за ревизирания период; б) за 2014 г. в доклада (стр. 22, л. 110 – гръб от делото) е

записано, че „Б. Д. е получил доходи, които превизшват разходите със сумата от 14 097, 57 лева“, като това заключение се потвърждава и от таблицата. В крайната таблица „Предложение за установяване“ обаче, за годината 2014 г. са посочени нулеви стойности на данъка по чл. 17 ЗДДФЛ. Същото е и в таблицата на ревизионния акт. Същото се отнася и за 2018 г. – в обстоятелствената част на доклада е посочено превишение от 2 735, 51 лева, но в крайната таблица има нулеви стойности, както и в крайната таблица на РА; в) с РД са установени задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 ЗДДФЛ, в размер на 4 242, 52 лева (главници и лихви), но според таблицата от РА задълженията са в размер на 4 353, 43 лева (главници и лихви), т.е. – повече от тези по доклада.

Ревизионният акт: а) не съдържа нито дума мотиви, обосноваващи направените за всяка една от годините – предмет на ревизията заключения за „превишаване на разходите, спрямо приходите“ и (както се каза по – горе) не съдържа мотиви, от които да стане ясно, защо възражението срещу РД е прието за частично основателно, след като таблицата „Установяваме“ е идентична с тази от доклада; б) РА не съдържа и мотиви, от които да става ясно как издателите му са установяват и доказват осъществяването на обстоятелствата, по смисъла на чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. § ДОПК, за което са се ангажирали, изпращайки уведомлението по чл. 124, ал. 1 ДОПК. В тази връзка няма мотиви за това: кои твърдения, декларирани от ревизираното лице не са приети за достоверни и защо; кои декларирани и кои недеklarирани, но установени от ревизията приходи/доходи лицето е укрило (т. 2 на чл. 121, ал. 1 ДОПК); кои от декларираните и/или получени приходи/доходи не съответстват на имущественото и финансово състояние за ревизирания период;

Липсата на мотиви в РД, както и на такива в акта нарушава изискването за форма (чл. 120, ал. 1, т. 5 ДОПК) на ревизионния акт и представлява основание да бъде прието, че актът е незаконосъобразен и необоснован, предвид чл. 160, ал. 2, вр. ал. 1 ДОПК.

Оспореният Ревизионен акт № Р-22221720001055-091-001/17.03.2022 г., издаден от органи по приходите при Териториалната дирекция на НАП – С., потвърден мълчаливо от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика”- С., по жалба, вх. № 94-Б-160/05.04.2022 г., макар да е издаден от компетентни органи по приходите е неправилен, необоснован и несъобразен с коментирания по – горе материално – правни и процесуални разпоредби на ДОПК. Актът подлежи на отмяна.

Този изход на делото определя като основателна претенцията на жалбоподателя за възстановяване, само на разходите за държавна такса от 10 лева.

Водим от изложените съображения и на основание чл. 160, ал.ал. 1-4 и чл. 161, ал. 1, изр. първо ДОПК, Административен съд София - град, 14^{-ти} състав

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалбата от Б. Б. Д. - ЕГН: [ЕГН] РЕВИЗИОНЕН АКТ № Р-22221720001055-091-001/17.03.2022 г., издаден от органи по приходите при Териториалната дирекция на НАП – С., потвърден мълчаливо от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика” – С., относно установени задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 ЗДДФЛ, за годините 2015, 2016, 2017, 2019, в размер на 4 353, 43 лева (главници и лихви).

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да възстанови на Б. Б. Д. - ЕГН: [ЕГН] разноските за държавна такса, в размер на 10 лв. (десет лева).

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14 - дневен срок от съобщаването.

СЪДИЯ: