

# РЕШЕНИЕ

№ 4482

гр. София, 01.07.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав**, в публично заседание на 18.11.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Калин Куманов**

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **2012** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и следващите от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК).

Постъпила е жалба от В. Г. Ш. от [населено място], [улица], [жилищен адрес] ЕГН: [ЕГН], против Ревизионен акт /РА/ № Р-2202-1311918-091-001/07.09.2018 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП, потвърден с Решение № 2011/27.12.2018 г. на Директора на дирекция "Обжалване и управление на изпълнението"-гр.С. при ЦУ на НАП.

Пред Съда се оспорват определените на жалбоподателя задължения за данък по Закона за данъците върху доходите на физически лица /ЗДДФЛ/ за периода от 2008 г. до 2012 г. в общ размер 23 320.21 лв., от които главница в размер на 12 822.22 лв. и лихви за забава в общ размер 10 497.99 лв. Жалбоподателят счита обжалвания РА за необоснован, незаконосъобразен, издаден в противоречие с материалноправните разпоредби на данъчното законодателство. Подробни съображения излага в депозираната жалба. Претендира отмяната на акта за определените данъчни задължения, ведно с начислените лихви за просрочие. Излага доводи за изтекла погасителна давност на определените му публични задължения за ревизирания период за всяка отделна година на основание чл.171, ал.1 вр. чл.172, ал.1, т.1 ДОПК. В съдебно заседание жалбоподателят се явява лично и се представлява от адв. Ч., която моли жалбата да бъде уважена по изложените в нея съображения. Претендира сторените по делото разноски и адвокатско възнаграждение, съгласно представен списък. Представя писмени бележки.

Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез пълномощника си юк.Н. моли Съда да потвърди обжалвания ревизионен акт. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Отправя възражение за прекомерност на претендираното адвокатско възнаграждение.

Административен съд - София град, след като обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, становищата на страните и при направената служебна проверка за законосъобразност на акта, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на Директора на ДОДОП е връчено на жалбоподателя на 22.02.2019 г. по реда на чл.32 ДОПК /л.163/. Жалбата е подадена на 04.01.2019 г. с вх.№ 53-04-11 и при наличието на правен интерес, поради което е допустима.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-2202-1311918-01/30.12.2013 г., издадена от В. В. В., Началник на Сектор "Ревизии" в Дирекция "Контрол" при ТД на НАП, е възложена ревизия на жалбоподателя за установяване на данък върху доходите на физическите лица за периода от 01.01.2007 г. до 31.12.2012 г. Заповедта е връчена на 09.01.2014 г. лично на жалбоподателя, за което същият се е подписал лично, като ревизията следва да приключи в срок до два месеца от връчване на ЗВР. За ревизиращи органи са определени: И. Н. А., гл.инспектор по приходите и ръководител на ревизията и М. С. М., гл.инспектор по приходите.

Със Заповед № 1400096/12.02.2014 г., издадена от В. В. В., Началник на Сектор "Ревизии" в Дирекция "Контрол" при ТД на НАП-С., на основание чл.34, ал.1, т.2 ДОПК ревизионното производство е спряно поради наличие на висящо гр.дело № 13432/2012 г. по описа на СГС, имащо значение за изхода на ревизията. Заповедта е връчена лично на ревизираното лице на 14.02.2014 г.

Със Заповед № Р-2202-1311918-143-001/10.11.2017 г., издаде на В. В. В., Началник на Сектор "Ревизии" в Дирекция "Контрол" при ТД на НАП-С., ревизионното производство е възобновено, считано от 10.11.2017 г., с определен срок, в който ревизията да приключи – 06.12.2017 г. Заповедта е връчена лично на ревизираното лице на 20.11.2017 г. /л.60-61/.

Със ЗИЗВР № Р-2202-1311918-020-002/10.11.2017 г. е променен ревизионният екип, като за ревизиращи органи са определени Е. Д. П.-С. – гл.инспектор по приходите, ръководител на ревизията и М. С. М. – гл.инспектор по приходите. Определен е срок, в който ревизията да приключи – 06.12.2017 г. Заповедта е връчена лично на ревизираното лице на 20.11.2017 г. /л.58-59/. Със ЗИЗВР № Р-2202-1311918-020-003/30.11.2017 г. е определено ревизията да завърши на 05.01.2018 г. Заповедта е връчена на ревизираното лице на 01.02.2018 г., за което същото е удостоверило срещу подпис /л.56-57/. Със ЗИЗВР № Р-2202-1311918-020-004/03.01.2018 г. е определено ревизията да завърши на 05.03.2018 г. Заповедта е връчена на ревизираното лице на 01.02.2018 г., за което същото е удостоверило срещу подпис /л.54-55/.

Ревизионният доклад /РД/ по извършената ревизия с № Р-2202-1311918-092-001/11.04.2018 г. е изготвен на 11.04.2018 г. и е връчен лично срещу подпис на ревизираното лице на 02.05.2018 г., съгласно приложената към него разписка /л.66/. Срещу РД е подадено възражение вх.№ 59-00-1307#14/08.06.2018 г.

Ревизионният акт под № Р-2202-1311918-091-001 е издаден на 07.09.2018 г. и е връчен

лично на ревизираното лице на 15.10.2018 г. срещу подпис, съгласно приложена към него разписка, с него възражението срещу РД е прието за неоснователно.

В хода на ревизионното производство е установено, че В. Г. Ш. е местно лице по смисъла на чл.6, ал.1 ЗОДФЛ /отм./ и чл.4, ал.1 ЗДДФЛ. В. Г. Ш. е разведен, съгласно съдебно решение от 14.05.2007 г., както и че през ревизирия период е бил съдружник в следните дружества: [фирма], с капитал от 5 000 лв., разделен на 100 дяла, всеки един, като ревизирия е собственик на 95 дяла, всеки по 50 лв., общо 4 750 лв. и [фирма], с капитал 50 лв., разделен на 50 дяла, по един лев всеки дял, като ревизирия е собственик на 25 дяла, всеки по 1 лв. Ревизираното лице не е регистрирано по ЗДДС.

В хода на ревизията са извършени насрещни проверки на други задължени лица:

[фирма]. До дружеството е изготвено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от 12.02.2018 г., връчено по реда на чл.32 ДОПК. За резултатите от проверката е изготвен Протокол за извършена насрещна проверка. Дружеството не е представило договори за наем, анекси, приемо-предавателни протоколи, сключени с В. Г. Ш. през периода от 2007 г. до 2012 г., въз основа на които са извършвани плащания по банков път от [фирма] по банковата сметка на В. Ш.. Не са представени банкови извлечения за плащания от [фирма] на В. Ш. през периода. Не са представени РКО, ПКО и други документи за плащане на парични суми в брой от [фирма] на В. Ш. през периода. Не са представени декларации по чл.73 от ЗДДФЛ и декларации по чл.55 ЗДДФЛ, подадени от дружеството за периода от 2007 г. до 2012 г.

[фирма]. До дружеството е изготвено ИПДПОЗЛ от 12.02.2018 г., връчено по реда на чл.32 ДОПК. За резултатите от проверката е изготвен ПИНП, като в законоустановения срок не са представени изисканите от дружеството документи. Не са представени банкови извлечения за плащания от [фирма] на В. Ш. през периода от 2007 г. до 2012 г. Не са представени РКО, ПКО и други документи за плащане на парични суми в брой от [фирма] на В. Ш. през периода. Не са представени декларации по чл.73 ЗДДФЛ и декларации по чл.55 ЗДДФЛ, подадени от дружеството за периода от 2007 г. до 2012 г.

На ревизираното лице е връчено ИПДПОЗЛ от 30.12.2013 г. На 21.01.2014 г. Ревизираното лице е представило жалба от 10.12.2012 г. от О. Д. Т. до Софийска адвокатска колегия, искова молба от В. Г. Ш. до СГС, Гражданска колегия от 27.12.2012 г., ведно с молба до ТД на НАП [населено място], Офис "К. село" от 22.06.2012 г. и писмо на ТД на НАП [населено място], Офис "К. село" от 30.07.2013 г. и до ТД на НАП [населено място], отдел О. на последния, с приложение, жалба до АССГ от 13.01.2014 г. и молба до СГС от 20.01.2014 г. от негова страна, копия на платежни нареждания от 19.06.2012 г., копие на протокол от Дисциплинарен съд на САК от 28.03.2013 г., ведно с приложения, копие на покана с изх. № 20901/30.09.2014 г., ведно с приложения.

От В. Ш. е изискано съгласие за разкриване на банкова тайна по отношение на банковите сметки в [фирма], Банка ДСК ЕАД, "Р. Б.", П. АД, [фирма], [фирма] за период от 01.01.2007 г. до 31.12.2012 г. Ревизираното лице е представило такава декларация. Представило е ГДД по ЗДДФЛ за 2007 г., 2010 г. и 2011 г.; писмено обяснение, че не пази първични документи за получени доходи за стари периоди, че договорите, които има с клиенти са върнати, съгласно чл.47 от Закона за адвокатурата; писмено обяснение относно доходите и разходи през ревизирия

период; Декларация за придобитите недвижими имоти през ревизирия период; писмени обяснения.

В хода на ревизията са изпратени Искания за извършване на действия от други контролни органи до всички действащи банки в Република България, относно открити и закрити банкови сметки на ревизираното лице през ревизирия период. В тази връзка е предоставена информация, че ревизираното лице е имало открити банкови сметки в [фирма], Банка ДСК ЕАД, [фирма], П. АД, О. АД, [фирма] и [фирма]. До тези банки са изпратени ИПДПОЗЛ, ведно с декларация за разкриване на банкова тайна. Търговските банки са предоставили информация за движението на паричните средства в откритите и закритите банкови сметки. Ревизиращите органи са извършили анализ на банковите документи, в резултат на което са установили началните и крайните салда по отношение на банковите сметки на В. Ш. по години. Изготвена е справка за платените по банков път от банковите сметки в Банка ДСК ЕАД и [фирма] на В. Ш. суми, свързани с разходите за живот по години, необходими за съпоставка на придобитите имуществва и извършените разходи от ревизираното лице, като получените данни са намерили отражение при изготвяне на съпоставката за съответствие между стойността на имуществото на задълженото лице и направените от него разходи и декларираните и/или получените от него доходи за ревизирия периоди.

В хода на ревизията са изпратени още ИИДДКО до СДВР, ПП-КАТ [населено място] във връзка установяване на регистрираните МПС, както и извършените покупко/продажби на МПС, до [фирма], сектор "Български документи за самоличност" относно излизанията извън страната и до Изпълнителна агенция "Морска администрация", като същите са взети предвид при определяне на данъчните задължения на ревизираното лице. В получения отговор от СДВР, ПП-КАТ [населено място] е посочено, че от ревизираното лице е регистрирало 3 ППС като бивша собственост. От представеното копие на договор за покупко-продажба на моторно превозно средство от 11.11.2011 г. е констатирано, че ревизираното лице е придобило от [фирма] лек автомобил "А. А4" с рег. [рег.номер на МПС] за сумата от 1 000 лв. От ТД на НАП [населено място], офис "К. село" са изискани подадените от ревизираното лице на ГДД по чл.50 ЗДДФЛ за периода от 2007 г. до 2012 г. Извършена е проверка в И. - "Кадастър и Имотен регистър на България", в хода на която е установено, че за ревизираното лице са налице вписвания в Службите по вписванията на Б., [населено място], [населено място] и [населено място].

Ревизиращите органи са извършили съпоставка на получените доходи с извършените документално доказани разходи на жалбоподателя за ревизирия период. Установено е, че разходите на физическото лице за живот, издръжка, лечение и др. не могат да бъдат документално доказани и остойностени, и тази информация е изискана от ревизираното лице. Същата не е представена.

Ревизията е изисквала декларация относно налични средства в брой към 01.01.2007 г. и към 31.12. на съответната година за ревизирия период, декларация за разходи за издръжка и живот по месеци и години, декларация за пътуванията в чужбина за ревизирия период, декларация за наличните пари в брой и по банкови сметки към 01.01.2007 г., ведно с документи, доказващи произхода на средствата и декларация за електронен адрес, на които ще бъдат получени документи във връзка с извършваната ревизия.

Жалбоподателят е представил писмено обяснение относно получени от него по

банков път суми за ревизирия период, съгласно което:

- относно получаван наем от [фирма] – това е наем за промишлен склад с местонахождение [населено място], ползван от ревизираното лице, в качеството му на пълномощник на собственика С. Б. Т. и предаван периодично на собственика. Посочено е още, че ревизираното лице е било пълномощник на С. Б. Т. повече от 7 години, както и че през този период не са му предявявани претенции за непредставена сума за една толкова значителна сума;

- относно получен наем от [фирма] и [фирма] – посочено е, че това е доход на О. Д. Т., видно от решение на СГС по гр.дело № 13432/2012 г., влязло в сила. Паричните средства са предоставяни на В. Ш. за покриване на разноски по административни и съдебни дела на сем.О. и Б. Т. за плащане на местни данъци и такси, за дневни и квартирни пари при служебни командировки от [населено място] до [населено място], [населено място], [населено място], общ.Ц. и други през периода 2005 г. – 2012 г.;

- относно получени плащания от [фирма] – това са плащания за адвокатски услуги, извършени от В. Ш. като адвокат на дружеството. Получените суми са декларирани в ГДД по чл.50 ЗДДФЛ;

- относно получени плащания от П. Р. И., това са плащания за адвокатски разноски/пътни, дневни и квартирни, както и хонорар за извършени от ревизираното лице услуги в качеството му на адвокат на П. И.. Получените суми са декларирани в ГДД по чл.50 ЗДДФЛ;

- относно получени плащания от А. Й. С. – посочено е, че са плащания за адвокатски услуги, извършвани на А. Й. С.. Получените суми са декларирани в ГДД по чл.50 ЗДДФЛ;

- относно получено плащане от П. И. Т. – задълженото лице не е в състояние да си спомни причината за това плащане;

- относно получено плащане на 1 500 евро от Г. Г. – посочено е, че сумата е платена за покриване на разноски по подготовка на нотариална процедура за продажба на недвижим имот в [населено място], собственост на Г. Г. – италианска гражданка, с български произход /превод и легализация на италианско пълномощно в България, пътни, дневни и квартирни за две пътувания от С. до В., изваждане на скица на имот, данъчна оценка, удостоверение за наследници, копие на нотариален акт/;

- относно произход на внесена сума от 30 000 \$, е посочено, че сумата е внесена по банковата сметка е от лични средства, които са превалутирани в долари на дата 20.09.2011 г. Жалбоподателят е представил писмено обяснение относно сумата, като е посочил, че произходът на паричните средства е от лични средства /спестявания/ от трудови възнаграждения като дипломат в Министерство на външните работи, от отпуснати средства от правителството на България във връзка със защитата на българските медици в Л., доходи от издадена от ревизирия субект книга "СПИН-процесът в Л.", доходи като преподавател по международно право в Благоевградски университет, в Софийски университет, доходи като адвокат, от семейни спестявания на Г. Ш. баща на ревизираното лице и майка му.

Ревизираното лице е представило копие на писмо до ПАМДТ "К. село" за заличаване на задължения; копие на вносна бележка за сумата от 3 266.00 лв.; копие на вносна бележка за сумата от 456 лв.; копие на писмо с изх. № 53-001025/30.12.2016 г. до НАП; копия на вносни бележки от САК за платени задължения като самоосигуряващо се лице за периода 2005 г. – 2016 г.; копия на вносни бележки от САК за платени

задължения като самоосигуряващо се лице за периода 2007 г. – 2012 г. и писмено обяснение.

Жалбоподателят е представил писмени обяснения за пътувания в чужбина. Представил е декларация за следното: от 25.02.2008 г. до 27.02.2008 г. до Турция във връзка с делото за потъналия кораб "X."; от 17.06.2008 г. до 19.06.2008 г. до Франция във връзка с делото за потъналия кораб "X." в С.; от 25.06.2008 г. до 27.06.2008 г. до Турция във връзка с делото за потъналия кораб "X."; от 09.11.2009 г. до 11.11.2009 г. до М. във връзка с наказателно дело за Г. А. С., като разходите за същото са платени от М. П.; от 20.09.2010 г. до 21.09.2010 г. до Турция във връзка с делото за потъналия кораб "X." са извършени командировки, във връзка с процесуално представителство и са били за сметка на клиентите; от 04.09.2011 г. до 04.09.2011 г. през ГКПП "С. Л." е лично и било за негова лична сметка. Представена е декларация за разходи за живот по месеци за ревизирания период, като ревизираното лице е посочило, че не са водени записки за ежемесечните разходи, и посочва, че приема, че разходите му са равни на средно месечните разходи за един човек в България, приети от националната статистика; Декларация, с която декларира, че е разведен от 2007 г. и по силата на бракоразводното решение от 14.05.2007 г. му е присъдена месечна издръжка за малолетната му дъщеря В. Ш. в размер на 100 лв.; Декларация относно придобит апартамент № 13, с местонахождение [населено място], [улица], [жилищен адрес] за сумата от 66 000 лв. с НА № 178/14.12.2008 г., с който Д. Г. Ш. /майка на ревизираното лице/ продава на В. Ш. собствените си 2/3 идеални части от съсобствен имот – апартамент №13. Ревизираното лице декларира, че това е сделка по чл.17, ал.1 ЗЗД, без реално заплащане на цената на имота. Сумата над 66 000 лв. като цена на сделката не е заплатена реално, тъй като това са взаимоотношения между майка и син; относно наличните парични средства в брой към 01.01.2007 г., ревизирания субект декларира, че те представляват средства, получени от покойния му баща, починал на 19.04.2002 г. и от лични негови спестявания от предходни години, като такива средства не подлежат на данъчно облагане. Представени са още писмени обяснения относно източници на доходи, както и декларация от В. Ш. относно движението на парични средства по банковите му сметки през ревизирания период и справка от Гранична полиция, относно регистрирани пътувания в чужбина.

Жалбоподателя е представил таблица на разполагаемите от ревизираното лице суми в брой през ревизирания период. В същата е посочено, че към 01.01.2007 г. е разполагал в брой със сумата от 100 000 лв., формирана от негови спестявания и тези на неговите родители, от предходни години, преди ревизирания период. Представил е декларация, че не е в състояние да конкретизира ежемесечните си разходи през ревизирания период, тъй като не разполага с обективна информация, съдържаща се в писмени документи. Заявил е, че съгласно българското законодателство, българските граждани нямат за задължение да съхраняват задължително подобна информация, и въпреки желанието си няма възможност да я предостави на ревизиращите органи. Посочил е, че дори статистическите данни за разходи на домакинство не пресъздават обективната истина, защото те включват разходи, които не е правил. Относно комуналните разходи през ревизирания период е декларира, че те са поети от него и майка му, а разходите му за ревизирания период изцяло се вменят в декларираните приходи и средствата, с които разполага са от негови и на родителите му от спестявания.

В хода на ревизията В. Ш. е представил нотариални актове за покупка на недвижими имоти през ревизирания период, както следва: НА № 178/14.12.2008 г., с който Д. Г. Ш. продава на В. Ш., собствените си 2/3 идеални части от следния съсобствен имот – апартамент №13, с местонахождение [населено място], [улица], [жилищен адрес] за сумата от 66 000 лв., която продавачът заявява, че е получила напълно и в брой от купувача, като размерът на платените такси е общо 702.60 лв.; НА № 117/02.12.2008 г., с който Д. Г. Ш. продава на В. Ш., собствените си 2/3 идеални части от недвижим имот, находящ се в [населено място], двуетажна жилищна сграда, за сумата от 1 013.80 лв., която продавачът заявява, че е получила напълно и в брой от купувача, като размерът на платените такси е общо в размер на 31.64 лв.;

НА № 1755/20.11.2008 г., с който Д. Г. Ш. продава на В. Ш. собствените си S идеални части от недвижими имоти, намиращи се в землището на [населено място], общ.В. Т., а именно: 1. Нива с площ 6.000 дка., 2. нива с площ 7.000 дка., 3. нива с площ 13.000 дка, 4. нива с площ 3.000 дка, 5. нива с площ 3,001 дка., 6. нива с площ 10 152 дка., овощна градина с площ 1.764 дка., залесена територия с площ 3.200 дка. Стойността на сделката е за сумата в размер на 2 475 лв., която продавачът заявява, че е получила напълно и в брой от купувача, както и размер на платени такси по сделката – 46.20 лв.

Относно наличните парични средства в брой към 01.01.2007 г. приходните органи са посочили, че ревизираното лице не е декларирало сума на налични парични средства, както и че от неговата страна не са представени документи за придобити доходи през предходни периоди, в това число и адвокатски кочани, от които да е видно, какви суми са получавани от него.

По отношение на спестяванията на ревизираното лице във връзка с описаните от него дейности, по които е работил и е следвало да получава доходи по тях е констатирано от приходните органи, че не са представени документи или други годни доказателствени материали, с които да се удостовери получаването на парични суми, и плащането на дължимите данъци във връзка с получените суми. От страна на ревизиращия екип е посочено, че ревизираното лице не представя трудова книжка, служебни бележки за изплатени доходи и адвокатски кочани за получени суми за извършени адвокатски услуги.

Относно внесените парични средства в лева и във валута по банковите сметки на ревизираното лице е посочено, че не са представени доказателства за техния произход от ревизираното лице и в тази връзка, ревизиращите органи са приели, че тези суми представляват недеklarирани доходи от негова страна и същите следва да намерят отражение при съпоставката на доходите и разходите на ревизираното лице по години. Отделно от това, органите по приходите не са кредитирали писмените обяснения на ревизираното лице, като са посочили, че същите не са подкрепени със съответните документи, удостоверяващи тяхната достоверност. По отношение на липсата на представени документи от [фирма] и [фирма] от страна на приходните органи е прието, че липсват доказателства за извършени плащания по банков път и в брой към ревизираното лице през ревизиращия период.

Ревизията е извършила съпоставка между имуществото на задълженото лице и направените разходи, и декларираните и/или получени от ревизираното лице доходи.

В ревизионното производство не е установено превишение на разходите над приходите на В. Ш. за 2007 г.

За 2008 г. е установено превишение над доходите на ревизираното лице. Този извод на ревизиращите е формиран при следните данни и начин: парични средства в брой в началото на данъчния период към 01.01.2007 г. в размер на 5 000 лв., а към 31.12.2007 г. в размер на 0 лв. За начално разполагаема и крайно салдо за останалите периоди е приета сумата от 0 лв., с оглед на това, че от ревизираното лице не е посочено такова. По отношение на паричните средства по банковите сметки на лицето е констатирано, че към 01.01.2007 г. са налице 2 162.44 лв., към 01.01.2008 г. – 3 188.05 лв., към 01.01.2009 г. – 5 306.03 лв., към 01.01.2010 г. – 3 361.35 лв., към 01.01.2011 г. – 8 003.26 лв., към 01.01.2012 г. – 44 138.72 лв. и към 31.12.2012 г. – 4 627.78 лв.

Установено е, че В. Ш. е подал ГДД за 2008 г., с която е декларирал доходи от упражняване на свободна професия – адвокатски услуги и доходи по извънтрудови правоотношения от Софийски университет "Св. К. О." в общ размер на 7 148.80 лв. В приходната част на таблицата за съпоставка за съответствие на имуществото и декларирани и/или получени доходи през 2008 г. са отразени само декларираните през 2008 г. доходи на ревизираното лице с ГДД в размер на 7 148.80 лв. В разходната част от страна на ревизиращите органи са взети разходите за издръжка на неговата дъщеря, разходите от информационната система на НАП, платените по банков път суми за разходи и живот, разходите за придобитите недвижими имоти през 2008 г., ведно с таксите по прехвърляне и разходите за данъци и осигуровки. Във

връзка с извършената съпоставка за съответствие между стойността на имуществото на задълженото лице и направените разходи и декларираните и/или получени от ревизираното лице доходи за 2008 г. от страна на ревизиращите органи е установено несъответствие на парични средства за В. Ш. в размер на 14 152.94 лв., което е прието, че представлява по своята същност недеklarиран доход от адвокатски услуги. След приспадане на законоустановените разходи по реда на чл.29, ал.3 ЗДДФЛ и приспадане на дължимите ЗОВ, е определена данъчна основа на недеklarирания доход в размер на 7 642.59 лв. Въз основа на гореизложеното е определена обща годишна данъчна основа за 2008 г. в размер на 11 402.14 лв., която представлява сбор от декларираната от лицето данъчна основа в размер на 3 759.55 лв. и установен недостиг в размер на 11 402.14 лв. и дължим данък по чл.48, ал.1 ЗДДФЛ в размер на 1 140.21 лв. След извършено приспадане на внесеня данък в 375.96 лв. е определен данък за довносяне в размер на 764.25 лв.

За 2009 г. е констатирано, че ревизираното лице е подало ГДД за 2009 г., с която е декларирана обща годишна данъчна основа в размер на 11 251.65 лв., в резултат на получени доходи от адвокатски услуги, получена след приспадане на разходите за дейността и ЗОВ. Деклариран е данък за вносяне в размер на 1 125.17 лв., който е внесен със закъснение. Установено е, че от ревизираното лице са внесени дължимите лихви за несвоевременно вносяне на декларирания данък. Също така в хода на извършената ревизия е установено, че В. Г. Ш. е внесъл по банковата си сметка в евро, в [фирма] сумата от 52 694.55 лв. и по банковата си сметка в щатски долари в същата банка сумата от 60 680.94 лв. От приходните органи е изискана информация за произхода на паричните средства от В. Ш., но от ревизираното лице не са представени доказателства за произхода на сумите, внесени от него през 2009 г. по банковите му сметки. Предвид установеното от страна на ревизиращите е формиран извод, че сумата от 113 375.49 лв., внесена по банковите му сметки, представлява недеklarиран доход от негова страна, от дейността му като адвокат, който той е следвало да декларира в Приложение № 3 в ГДД по чл.50 ЗДДФЛ. Недекларираният доход от ревизираното лице е взет при съпоставката между стойността на имуществото на задълженото лице и направените разходи и декларираните и/или получени от ревизираното лице доходи от 2009 г.

В приходната част на таблицата за съпоставка за съответствие на имуществото и декларираните и/или получени доходи през 2009 г. са взети предвид декларираните доходи на ревизираното лице с ГДД в размер на 20 470 лв. и недеklarирания от него доход в размер на 113 375.49 лв. В разходната част на таблицата са взети предвид разходите за издръжката на В. В. Ш., установените разходи от регистрирани по ЗДДС на името на В. Ш., разходите за придобиване на недвижим имот, ведно с платени такси, разходите за данъци и осигуровки, и платените по банков път суми за разходи и живот. След извършено приспадане на законоустановените разходи по реда на чл.29, ал.3 ЗДДФЛ и приспадане на дължимите ЗОВ, е определена данъчна основа на недеklarирания доход в размер на 82 721.87 лв. В тази връзка е определена обща годишна данъчна основа за 2009 г. в размер на 98 074.37 лв., която представлява сбор от декларираната от лицето годишна данъчна основа с ГДД в размер на 15 352.50 лв. и от годишната данъчна основа на установения недеklarиран доход в размер на 82 721.87 лв. и дължим данък по чл.48, ал.1 ЗДДФЛ в размер на 9 807.44 лв. След приспадане на внесеня данък в размер на 1 125.17 лв. е определен данък за довносяне в размер на 8 682.27 лв.

За 2010 г. ревизираното лице е подало ГДД по чл.50 ЗДДФЛ и коригираща ГДД от 29.03.2012 г., в резултат на което е деклариран общ облагаем доход в размер на 3 970.50 лв. от доходи от упражняване на свободна професия, след приспадане на законоустановените разходи. В хода на ревизията е установено още, че през 2010 г. ревизираното лице е внесло по банковата си сметка в евро, в [фирма], сумата в размер на 11 795.30 лв., като от негова страна не са представени документи, удостоверяващи произхода на сумата, внесена по банковата му сметка. Не са представени документи за платени данъци на доходи, кореспондиращи с тези суми в предходни данъчни периоди, като от ревизираното лице са представени само писмени



обяснения, които ревизиращите не са приели за кореспондиращи с фактическата обстановка. В тази връзка, ревизиращите са приели, че внесената сума в размер на 11 795.30 лв. по банковата сметка на В. Ш. е формирана от недеклариран доход от адвокатската му дейност, който е следвало да бъде деклариран от него в Приложение № 3 на ГДД по чл.50 ЗДДФЛ, поради което сумата е намерила отражение в справка за извършена съпоставка за съответствие между стойността на имуществото на задълженото лице и направените разходи, и декларираните и/или получени от ревизираното лице доходи за 2010 г. В приходната част на справка за извършена съпоставка на доходите и разходите на ревизираното лице за 2010 г. са взети предвид декларираните от В. Ш. с ГДД в размер на 5 330 лв. и недекларираният от него доход в размер на 11 795.30 лв. В разходната част на таблицата са взети предвид разходите за издръжката на В. В. Ш., установените разходи от информационната система на НАП, във връзка с декларираните продажби от доставчици, регистрирани по ЗДДС на името на В. Ш., разходите за придобиване на недвижими имоти, ведно с платените такси, платените по банков път суми за разходи и живот, разходите за данъци и осигуровки, и разходите за направените дялови вноски в [фирма]. След извършено приспадане на законоустановените разходи на чл.29, ал.3 ЗДДФЛ и приспадане на дължимите ЗОВ, е определена данъчна основа на недекларирания доход за 2010 г. в размер на 6 413.39 лв. Въз основа на установеното е определена обща годишна данъчна основа за 2010 г. в размер на 10 384.19 лв., която представлява сбор от посочената на стр.14 от РА годишна данъчна основа в размер на 3 970.90 лв. и от годишната данъчна основа на установения недеклариран доход в размер на 6 413.69 лв. и дължим данък по чл.48, ал.1 ЗДДФЛ в размер 1 038.42 лв. След приспадане на внесен данък в размер на 258.45 лв. е определен данък за донасяне в размер на 779.97 лв. За 2011 г. ревизираното лице е подало ГДД по чл.50 ЗДДФЛ, в която е декларирало облагаем доход от упражняване на свободна професия /адвокатски услуги/ в размер на 4 350 лв., след приспадане на необходимо присъщите разходи, и обща годишна данъчна основа в размер на 2 416.20 лв., след приспадане на дължимите вноски за ЗОВ. В хода на ревизията е констатирано, че В. Ш. е внесъл през 2011 г. по банковата си сметка в щатски долари в [фирма] сумата в размер на 43 013.70 лв. Предвид липсата на представени от ревизираното лице доказателства за произхода на внесената сума, ревизиращите органи са приели, че същата е формирана от недеклариран доход от В. Ш. и същата е взета при извършване съпоставка за съответствие между стойността на имуществото на задълженото лице и направените разходи и декларираните и/или получени от ревизираното лице доходи за 2011 г. В тази връзка ревизията е направила извод, че внесената по банкова сметка на В. Ш. сума в размер 43 013.70 лв. е формирана от недеклариран доход от негова страна във връзка с адвокатската му дейност и е следвало да бъде декларирана в Приложение № 3 на ГДД по чл.50 ЗДДФЛ, поради което сумата е взета в справка за извършената съпоставка за съответствие между стойността на имуществото на задълженото лице и направените разходи, и декларираните и/или получени от ревизираното лице доходи за 2011 г. В приходната част на справка за извършена съпоставка на доходите и разходите на ревизираното лице за 2011 г. са взети декларираните от В. Ш. доходи с ГДД в размер на 5 800 лв. и недекларираният от него доход в размер на 43 013.70 лв. В разходната част на таблицата са взети предвид разходите за издръжката на В. В. Ш., установените разходи от информационната система на НАП, във връзка с декларираните продажби от доставчици, регистрирани по ЗДДС на името на В. Ш., платените по банков път суми за разходи и живот, разходите за екскурзия до Република М., и разходите за платени данъци и осигуровки. След приспадане на законоустановените разходи по реда на чл.29, ал.3 ЗДДФЛ и приспадане на дължимите ЗОВ е определена данъчна основа на недекларирания доход за 2011 г. в размер на 26 502.82 лв. Така е определена обща годишна данъчна основа за 2011 г. в размер на 28 919.02 лв., представляваща сбор от декларираната с ГДД обща годишна данъчна основа в размер на 2 416.20 лв. и от годишната данъчна основа на установения недеклариран доход в размер на 26 502.82 лв. и дължим данък по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ в размер на 2 891.90 лв. След приспадане на внесен данък в размер на 241 лв. е определен

данък за довносяне в размер на 2 650.90 лв.

За 2012 г. ревизираното лице е подало ГДД по чл.50 ЗДДФЛ, с която е декларирало обща данъчна основа от упражняване на свободна професия – адвокатски услуги в размер на 4 567.80 лв., след приспадане на необходимо присъщите разходи и на дължимите вноски за ЗОВ. С ГДД е декларирал дължим данък в размер на 456.78 лв., внесен със закъснение, поради което на задълженото лице е начислена лихва за просрочие в размер на 8.15 лв., която не е внесена.

Недоволен от така издадения РА, жалбоподателят го е оспорил по административен ред и с Решение № 2011/27.12.2018 г. на Директора на ДОДОП, ревизионният акт е потвърден за 2008 г., 2009 г., 2010 г., 2011 г. и 2012 г. С решението са дадени указания да бъдат предприети действия за проверка на срока на погасителната давност по отношение на задълженията за данък върху доходите по ЗДДФЛ за 2008 г., 2009 г. и 2010 г., с оглед спиране или прекъсване на давността, респективно за предприемане на действия по чл.173 от ДОПК за отписване на вземанията, като погасени по давност. За 2007 г., тъй като не са определени допълнителни задължения и лихви, жалбата в е оставена без разглеждане поради липса на правен интерес от оспорване.

По делото беше изслушана **съдебно-счетоводна експертиза** с вещо лице Г. З., която даде заключение по следните задачи:

#### I. Поставени от Съда:

1. Какво е началното салдо на паричните средства на жалбоподателя към 01.01.2007 г., съгласно подробните указания по т. II, б. "а" и б. "с";
2. Да се изготви паричен поток на жалбоподателя, като се съобрази, че до 14.05.2007 г., жалбоподателят е бил в граждански брак, а след тази дата разведен. Вещото лице да установи какво е движението на паричните средства на жалбоподателя /баланс на приходите и разходите/ за 2008 г., 2009 г., 2010 г., 2011 г. и 2012 г., като проследи всички приходоизточници и разходи по пера, които са доказани по делото. Вещото лице да съобрази данните от търговските банки, които са събрани в хода на ревизията и данните от търговските дружества, които ще се съберат в хода на настоящето съдебно производство;
3. Има ли превишение на разходите над приходите за 2008 г., 2009 г., 2010 г., 2011 г. и 2012 г.;
4. Какви биха били размерите на данъка върху доходите на физическите лица за 2008 г., 2009 г., 2010 г., 2011 г. и 2012 г. и лихвата до датата на РА;
5. Възможно ли е за някоя от годините на ревизирания период от фактическите данни по делото да се установяват следните обстоятелства: наличие на данни за укрити приходи или доходи; или ситуация, при която декларираните и/или получените приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или безвъзмездно финансиране на стопанската дейност на ревизираното лице не съответстват на имущественото и финансовото му състояние за ревизирания период.

#### II. Поставени от жалбоподателя:

а/ Възможно ли е установяване на началното салдо към 01.01.2007 г. и ако Да – да установи това салдо. За целта вещото лице да съобрази доказаните с документи по делото приходи на жалбоподателя за периода от 2002 г. до 2006 г.; да съобрази семейното положение на жалбоподателя за периода от 2002 г. до 2006 г. и наличието на непълнолетни деца в семейството за периода; да съобрази какви средства е доказано, жалбоподателят да е получил по наследство от баща си и налични ли са били те към 01.01.2007 г. и какви средства е доказано да му е предоставяла майка му за периода от 2002 г. до 2006 г. до смъртта си през 2013 г. Вещото лице да вземе предвид евентуални натрупвания на суми за периода от 2002 г. до 2006 г., които са доказани по делото, и чиято наличност би могла да бъде достоверно установена към 01.01.2007 г.;

б/ Да се определят начални салда към 01.01.2008 г., към 01.01.2009 г., към 01.01.2010 г. и към 01.01.2011 г.;

с/ Кои данни са събрани чрез информация от следните две групи банки:

1. Първа група банки: ([фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и Банка ДСК ЕАД) и

2. Втора група банки: ([фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], Ч. [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]), като данните от двете групи банки се представят в табличен вид и се опишат разликите в паричния поток – с данните от двете групи банки, и с данните само от първата група банки;

е/ Кои от установените при ревизията приходи и разходи се отнасят до ревизирания период и какъв е техният размер; има ли разлика в стойността на установените задължения от РА и от РД, правилно ли са изчислени те по размер и в случай, че има разлики – на какво се дължат;

г/ Да изчисли разходите на жалбоподателя за срока на ревизията, като отчете, че е живял в едно домакинство с майка си, съгласно Декларация № 6/27.11.2016 г., и че според нотариално заверени пълномощни се е разпореждал изцяло с приходите на своите родители от: пенсии – при двамата, както и от трудово възнаграждение за работа на граждански договор – при майка си.

Съдът ще коментира заключението при излагане на правните изводи.

По делото бяха разпитани като **свидетели** следните лица:

Е. В. Т.. Свидетелят заяви, че познава жалбоподателя от четиридесет години, тъй като са учили заедно. Заяви, че жалбоподателят преди 2007 г. е работил като адвокат, както и че приходите му са от спестявания. Жалбоподателят не е бил разгочителен по отношение на финансите си, имал добри доходи. Заяви, че след своя развод, през 2006-2007 г. жалбоподателят е живеел с майка си в апартамент на [улица], бл.4. Бащата на Ш. бил лекар във Военна болница и след пенсионирането си получил една от най-високите пенсии, не знае точният и размер. Ш. е имал по-голям брат, загинал при автомобилна катастрофа през 1985 г., и жалбоподателят останал единствен наследник на своите родители. Допълни, че през зимата от банкомат на жалбоподателя била изтеглена крупна сума – 4 000 лв. Ш. споделил това със свидетеля, тъй като той работел в МВР, Отдел "Икономическа престъпност", и му поискал съвет какво да се направи, за да бъде открит извършителят. Свидетелят го посъветвал какви действия да предприеме и по негов съвет жалбоподателят прехвърлил парите си в друга банка. Допълни, че съпругата му била синдик в [фирма], а след това и свидетелят работил там и били наясно със сигурността на банката, затова посъветвали жалбоподателя да прехвърли парите си именно там. Родителите на Ш. дали жилището на него и съпругата му срещу гледане, но след развода му се наложило този договор да бъде развален. Тогава по данни на свидетеля част от жилището било продадено на Ш., като нямало реално плащане на сумата, защото бил в едно домакинство с близките си. Бащата на жалбоподателя лично е заявявал на свидетеля, че размерът на пенсията му е висок и не се налага да работи, при пенсионирането си е получил и 20 брутни заплати. Размерът на пенсията на майка му бил по-нисък и тя до последно е упражнявала трудова дейност.

Ц. Й. П., братовчедка на жалбоподателя. Свидетелката заяви, че след развода си жалбоподателят живеел с майка си. Майката на жалбоподателя била фармацевт и работила до последно след пенсионирането. Заяви, че жалбоподателят преди 2007-2012 г. е работил във Външно министерство, имал мисии в чужбина, а след това станал адвокат на частна практика. Бащата на жалбоподателя бил лекар, а майката – фармацевт, финансовото положение на семейството на жалбоподателя било много по-добро от това на нейното семейство. Родителите на жалбоподателя имат двама сина, но братът на жалбоподателя загинал при катастрофа, в резултат на което всичко е наследено от В. Ш.. Заяви, че по време на финансовата криза Ш. преместил финансовите си средства в "И.". Наясно е, че на жалбоподателя била открадната парична сума от банкомат с кредитна карта и след това той решил да изтегли паричната си сума от "Р." и ги преместил в друга банка. Относно недвижимия имот заяви, че е прехвърлен от майката на жалбоподателя на същия срещу гледане. Допълни, че нейните родители и родителите на Ш. имали приходи и от аренда, като

след тяхната смърт тя и Ш. като наследници получават рентата. В селото близките имали селскостопански земи около 42 или 44 декара, и те били разделени на половина. Приходът от рентата е до 1 000 лв. на човек на година. Когато жалбоподателят бил в чужбина заради делото с българските медици в Л., имал специална сметка, от която е могъл да черпи за защитата на медиците, заплащал на преводачи, като нейният съпруг бил един от преводачите. Не е наясно дали жалбоподателят е изплащал издръжка на децата си след развода си, предполага че е изплащал такава. Синът на жалбоподателя е на 33 години, а дъщеря му пет-шест години по-малка.

В. Б. А.. Свидетелят заяви, че неговите родители и родителите на жалбоподателя са се познавали, семейството на Ш. е живеело добре. Бащата на жалбоподателя се е пенсиониран като военен лекар, а майка му като фармацевт, като след пенсионирането си тя продължила да работи. Заяви, че след развода си през 2006 г. или 2007 г., жалбоподателят живеел с майка си. Родителите на жалбоподателя са имали още един син, починал при автомобилна злополука. Допълни, че жалбоподателят бил в услуга на своите родители във всяко едно отношение, били са в едно домакинство. Свидетелят е наясно, че с жалбоподателя имало инцидент, при който е открадната банковата му карта, вследствие на което е изтеглена голяма парична сума от неговата банкова сметка и поради това той преместил паричните си суми в друга банка. След развода на жалбоподателя, неговата майка му прехвърлила една част от апартамента си. Не е наясно как е извършено плащането, но знае, че средствата били общи, като това знае от своята майка, приятелка на майката на жалбоподателя. Преди развода си, жалбоподателят живеел със семейството си в [жк], където след развода останала да живее съпругата му и децата му. Относно кражбата на парични средства от банковата си карта знае, че въпросният крадец е заловен, констатирано е, че той е с психично отклонение, но не е наясно дали паричната сума е възстановена.

Съдът ще коментира свидетелските показания при излагане на правните си изводи.

В хода на съдебното производство към доказателствения материал се приобщиха следните писмени доказателства:

Представени от жалбоподателя: с молба от 16.07.2019 г. /л.211/; със заявление от 11.10.2019 г. /л.221/; със заявление от 29.10.2019 г. /л.386/; със заявление вх.№ 5800/19.02.2020 г. /л.502/; със заявление от 18.06.2020 г. /л.516/; със заявление вх.№ 28744/16.09.2020 г. /л.570/; извлечение от О. в с.з. на 07.10.2021 г. /л.630/.

Представени от ответника: в с.з. на 30.05.2019 г. – заверени копия на протоколи обр.КД-73 № 1275525/04.01.2019 г., обр.КД-73 № 1244356/ 14.01.2019 г., обр.КД-73 № 1244357/06.02.2019 г. и съобщения за връчване по реда на чл.32 ДОПК /л.163/; с писмо от 07.06.2019 г. и от 20.06.2019 г. /л.196/; в с.з. на 17.10.2019 г., писмени доказателства под опис /л.238/; със становище от 24.10.2019 г. /л.305/; в с.з. на 16.01.2020 г. /л.468/, в с.з. на 27.02.2020 г. /л.496/; с писмо вх.№ 8176/09.03.2020 г. /л.507/; с писмо вх.№ 20480/ 07.07.2020 г. и вх.№ 21805/15.07.2020 г. /л.544/; в с.з. на 02.07.2020 г. /л.554/; в с.з. на 05.08.2020 г. /л.567/.

Представени от трети, неучастващи по делото лица: Доказателства във връзка с удостоверяване наличието и валидността на КЕП на служителите, подписали с електронен подпис ЗВР, Заповед за спиране на ревизия, Заповед за възобновяване на ревизия, ЗИЗВР, РД и РА, представени от Борика – банкови услуги с вх.№ 13909/08.05.2019 г. /л.140/; актове на Министерски съвет, свързани с осигуряване средства от републикански бюджет за поемане на разходи за защита на подсъдимите български граждани по дело № 44/99 на Народен съд на Л. за периода 1999-2002 г., представени с писмо вх.№ 19213/21.06.2019 г. от Министерския съвет /л.201/; с писмо от 08.10.2019 г. на Гл.секретар на Министерство на финансите и писмо вх.№ 30644/14.10.2019 г. /л.217/, с писмо от 16.01.2020 г., документи, представени от Министерство на външните работи във връзка с отправени доказателствени искания от жалбоподателя /л.388/; с писмо вх.№ 20755/08.07.2020 г. от СДВР-МВР, представено ДП ЗМ № 15088/2011 г. по описа на 01 РУ, СДВР-МВР /л.548/; Информация за банкови сметки на В. Ш., представена от О. с вх. № 39862/15.11.2021 г. /л.652/; Анализ на представени банкови извлечения от вещо

лице Г. Л. З., представено в с.з. на 18.11.2021 г. /л.658/.

**При така установената фактическа обстановка Съдът достигна до следните правни изводи:**

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. РА е издаден от компетентни органи на основание чл.119, ал.2 ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. РА е издаден в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният Ревизионен акт съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

В случая издателите на Ревизионния акт не са определени със заповед за определяне на компетентен орган по реда на старата редакция чл.119, ал.2 ДОПК /в сила до 31.12.2012 г./, тъй като ревизията е възложена през 2018 г., при действието на чл.119, ал.2 ДОПК /изм., ДВ, бр.82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г./.

След изменението на посочената разпоредба РА се издава съвместно от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията.

Във връзка с компетентността на ревизиращите органи е представена Заповед № РД-01-552/07.05.2013 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С.. От същата се установява, че В. В. В. - Началник на сектор "Ревизии" в Дирекция "Контрол" при ТД на НАП, е надлежно оправомощена да възлага ревизии.

В хода на ревизионното производство са събрани доказателства по предвидените в ДОПК способности. Извършени са насрещни проверки на дружествата [фирма] и [фирма]. На жалбоподателя са връчени ИПДПОЗЛ № 20-00-5532/30.12.2013 г. и ИПДПОЗЛ № Р-2202-1311918-040-001/31.01.2018 г. Във връзка със същите от страна на ревизираното лице са представени изисканите му документи. На основание чл.37, ал.5 ДОПК са изискани документи и писмени обяснения от трети лица – търговски банки, действащи на територията на Република България, както и до други контролни органи – СДВР-ПП КАТ, [фирма], Сектор "Български документи за самоличност", Министерство на транспорта и съобщенията, Изпълнителна агенция "Морска администрация", ТД на НАП-С., офис "К. село", И. - "Кадастър и Имотен регистър на България".

От приложените по делото доказателства е видно, че както ЗВР, Заповед за спиране на ревизия, Заповед за възобновяване на ревизия, ЗИЗВР, РД и РА, са връчени лично на ревизираното лице срещу положен от него подпис. С оглед на това, Съдът намира, че при връчване на актовете и съобщенията, издадени от органите по приходите в хода на ревизионното производство, не са допуснати съществени нарушения, които са ограничили правото на участие на ревизираното лице в производството и правото му на защита, и които нарушения да опорочават издадения РА до степен нищожност.

Оспореният РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл.16, ал.1, т.1 от Закона за електронния документ и електронни удостоверителни услуги, по делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство Р-2202-1311918-091-001/07.09.2018 г. спрямо В. Г. Ш.. Част от актовете в ревизионното производство – Заповед за възобновяване на ревизия № Р-2202-1311918-143-001/10.11.2017 г., Заповеди за изменение на ревизионното производство, РД и РА, са издадени от органи по

приходите, които са притежавали квалифициран електронен подпис /ЗВР и Заповед за спиране на ревизия № 1400096/12.02.2014 г. са подписани собственооръчно от органа, възложил ревизията/.

Съгласно чл.3 ЗЕДЕУУ, 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 28.08.2014 г., наричан по-нататък "Регламент /ЕС/ № 910/2014" /2/доп., ДВ, бр. 85 от 2017 г./.

Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ съдържащ електронно изявление. В редакцията, действаща към момента на издаване на Заповед за възобновяване на ревизия № Р-2202-1311918-143-001/10.11.2017 г., Заповеди за изменение на ревизионното производство, РД и РА, съгласно ЗЕДЕП, чл. 3, ДВ. бр. 34 от 06.04.2001 г. - Електронен документ е електронно изявление, записано върху магнитен, оптичен или друг носител, който дава възможност да бъде възпроизведено. 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. Електронният подпис има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай заповедта за възобновяване на ревизия, ЗИЗВР, РД, както и РА, са създадени като електронни документи 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 електронни документи, подписани от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, те са изпратени като електронни съобщения и връчени лично на ревизираното лице, за което към същите са представени обратни разписки. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ, електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство. Квалифициран електронен подпис, съгласно ал.3 и ал.4 е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16 и именно той има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, следователно е необходимо да е спазено изискването на чл.16, ал.1, т.1, според което той трябва да е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за КЕП, отговарящо на изискванията на чл.24 и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Автентичността на всеки един документ (частен свидетелстващ и официален свидетелстващ или диспозитивен) може да бъде оспорена по реда на чл.193 ГПК и в този случай Съдът е длъжен да провери дали този документ действително материализира изявление, направено от лицето /органа/, сочен като негов автор или не.

В тази връзка в хода на съдебното производство се представиха доказателства за валидност на притежаваните електронни подписи на органите по приходите подписали Заповед за възобновяване на ревизия № Р-2202-1311918-143-001/10.11.2017 г., Заповеди за изменение на ревизионното производство, РД и РА /л.140-156/.

Съдът съобрази, че всички доставчици на удостоверителни услуги на територията на Република България в изпълнение на изискването на чл.28 ЗЕДЕУУ се поддържат публични

регистри на издадените удостоверения за електронни подписи, публикувани на техните интернет-страници. Проверките в тях се осъществяват по име на автор на подписа, следователно не се изискват специални знания и умения, както и да се разполага с конкретния подписан електронно документ. Във всеки един от тези регистри, видът на подписа е указан с търговско наименование, но при преглед на предлаганите от същия доставчик удостоверителни услуги /публичнодостъпна информация/ се установява дали съответното търговско наименование е за квалифициран електронен подпис. Посочената информация се съдържа и в обявените политики за предоставяне на удостоверителни услуги от съответните доставчици, както и в Наръчник на потребителя, където е указан и конкретният цифров идентификатор за съответния доставчик, който се съдържа в удостоверението за квалифициран електронен подпис. От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, се установява, че Заповед за възобновяване на ревизия № Р-2202-1311918-143-001/10.11.2017 г., Заповеди за изменение на ревизионното производство, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията – В. В. В., на длъжност Началник на сектор "Ревизии", Дирекция "Контрол" на ТД на НАП [населено място]; Е. Д. П. – С., М. С. М. – служители и органи по приходите при ТД на НАП [населено място] са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на Заповед за възобновяване на ревизия № Р-2202-1311918-143-001/10.11.2017 г., Заповеди за изменение на ревизионното производство, РД и РА.

Актовете на органите по приходите са връчвани на ревизираното лице и същото е могло своевременно да защити правата си като представи доказателства. Предвид на изложеното, не са допуснати нарушения на изискванията за компетентност, съдържание, форма и процесуални правила при издаването на РА.

Към РА е приложен Ревизионен доклад, който е вътрешно служебен акт. В ТР № 5 от 22.06.2015 г. на ВАС е посочено, че макар РД е основен акт във фазата на извършване на ревизионното производство, той е процесуален акт по смисъла на чл.21, ал.5 АПК. Независимо, че разпоредбата на чл.120, ал.2, изр. първо ДОПК сочи, че той се прилага към РА и е неразделна част от него, то от това не следва, че законодателят е предвидил изискване волята на издателя на РА да се наслажда върху волята на съставителите на РД и в тази кумулативност на двете волеизявления, да се упражнява съвместна компетентност за издаването на РА. Друг извод не следва от сезиращата функция на РД и свързаните с момента на издаването му срокове, тъй като уведомяването на органа, възложил ревизията, не е правопораждащ факт за възникването на компетентността за издаването на ревизионния акт. Тя не произтича от РД, а е нормативно установена и персонално определена, поради което пороците на РД не рефлектират върху валидността на РА. В качеството си на процесуален акт, РД е процесуална предпоставка за издаването на ревизионния акт, а при липса на процесуална предпоставка е налице неспазване на процесуалните разпоредби по смисъла на чл.160, ал.2 ДОПК, но не и толкова тежък порок, който да обуслови извод за нищожност на РА.

Ревизионният доклад е подписан от двамата органи по приходите, включени в състава на ревизиращия екип, а дори и да не е подписан от всички участващи в ревизията органи по приходите, то това не може да обуслови нищожност на издадения ревизионен акт, защото пак в същото Тълкувателно решение е изрично е посочено, че съгласно чл.117, ал.2, т.10 ДОПК изискването за подписване на ревизионния доклад от неговите съставители, е задължителен реквизит на ревизионния доклад от външна страна, т.е. част от нормативно установените изискванията за форма на ревизионния доклад. Разпоредбата на чл.120, ал.2 ДОПК, която предвижда, че РД е неразделна част от ревизионния акт, не дерогира систематично предхождащата я норма на чл.120, ал.1, т.5 ДОПК, включваща сред задължителните реквизити на ревизионния акт, наличието на мотиви за издаването му. И двете разпоредби са част от чл.120 ДОПК, озаглавен "Съдържание на ревизионния акт", а това

сочи, че ревизионният доклад също е част от нормативно изискуемото се съдържание на ревизионния акт. При наличие на порок в законоустановената форма, изразяващ се в липса на мотиви, опорочаването също не е толкова съществено, че да се приравни с пълна липса на форма, а оттам и на волеизявление, поради което отново не мотивира извод за нищожност на издадения ревизионен акт. Горното обосновава заключението, че не е налице нищожност на ревизионния акт, ако в ревизионния доклад, който е неразделна част от него, не е спазено изискването на чл.117, ал.2, т.10 ДОПК за полагане на подписи от всички органи по приходите, които са го съставили.

При издаването му органите по приходите са спазили процесуално-правните разпоредби.

Ревизионното производство е първо, като същото е приключило по реда и в сроковете, визирани в нормата на чл.114 ДОПК. При издаването на РА не са допуснати съществени нарушения, в хода на ревизионното производство, органите по приходите са събрали относимите доказателства. РД е издаден в сроковете, визирани в ДОПК - в частност на чл.117, ал.1 ДОПК, РД се съставя от ревизиращия орган по приходите не по-късно от 14 дни след изтичането на срока за извършване на ревизията. Дори и ревизионният доклад да е съставен след изтичане на този посочен срок, то това не го прави нищожен, нито пък лишава съставителите на РД от правото да го съставят, защото сроковете за съставянето на ревизионния доклад са инструктивни и с изтичането им не са погасява правото на съответните органи да го съставят.

Ревизията е проведена по общия ред, всички документи в хода на ревизията са връчени лично на ревизираното лице, като не е ограничено правото му на защита.

Относно възражението за пропуснат срок по чл.109 ДОПК във връзка с изтекла погасителна давност, следва да се посочи, че ревизионното производство се образува с издаването на ЗВР по чл.112, ал.2 ДОПК, какъвто е и настоящият случай. Ревизионното производство започва едва след връчване на заповедта за възлагане на ревизия на субекта – неин адресат, тъй като едва в този по-късен момент възниква административното правоотношение и се определя втората страна по него. Съдът споделя изводите на решаващия орган, че срокът за образуване ревизионно производство по смисъла на чл.109 ДОПК не е изтекъл, доколкото в настоящия случай ревизията е образувана със ЗВР № Р-2202-1311918-01/30.12.2013 г.

Съгласно разпоредбата на чл.109, ал.1 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. Разпоредбата на чл.112 ДОПК постановява, че ревизионното производство се образува с издаване на заповед за възлагане на ревизия. От своя страна в чл.114, ал.1 ДОПК е предвидено, че срокът за извършване на ревизията е до три месеца и започва да тече от датата на връчването на заповедта за възлагане на ревизия. В тази връзка следва да се има предвид, че законът прави разлика между образуване и започване на производството. Доколкото релевантно за срока, визиран в чл.109, ал.1 ДОПК е образуването на ревизионно производство, то в случая е образувано преди изтичането на преклузивния срок. В този смисъл датата на връчване на ЗВР няма отношение към изтичане на срока по чл.109, ал.1 ДОПК (в този смисъл са Решение № 5613 от 15.05.2008 г. по адм.дело № 507/2008 г. и Решение № 6608 от 03.06.2008 г. по адм.дело № 509/2008 г., Решение № 6590/03.06.2016 г. по адм.дело № 8027/2015 г. на ВАС).

Предвид характера на задълженията – за данък върху доходите на физически лица – свободни професии, граждански договори и др., следва да се уточни, че задълженията за 2008 г. е следвало да се декларират в срок до 30.04.2009 г., съгласно чл.53, ал.1 ЗДДФЛ. Следователно срокът за образуване на производство във връзка с тези задължения започва да тече от последващата година на годината, през която следва да бъде платено задължението-01.01.2010 г. и изтича на 31.12.2014 г.

Преклузивният срок за публичните задължения от 2009 г. започва да тече от 01.01.2011 г., и към датата на възлагане на ревизията не е изтекъл – 30.12.2014 г. Аналогично е положението и за сроковете за задълженията за 2010 г., 2011 г. и 2012 г. Същите са започнали да текат от



01.01.2012 г., от 01.01.2013 г. и от 01.01.2014 г. и не са изтекли към датата на образуване на производството. При така установеното следва, че органите по приходите са образували допустимо производство за установяване на задължения по ЗДДФЛ за данъчните периоди – 2008 г., 2009 г., 2010 г., 2011 г. и 2012 г.

Жалбоподателят релевира доводи за изтекла погасителна давност на основание чл.171, ал.1 във вр.с чл.172, ал.1, т.1 ДОПК по отношение на задълженията по ЗДДФЛ за периодите от 2008 г. до 2012 г. Съдът намира така отправените възражения за частично основателни.

Нормата на чл.50, ал.1, т.1 вр. чл.53, ал.1 ЗДДФЛ определя, че местните физически лица подават годишна данъчна декларация по образец за придобитите през годината приходи, подлежащи на облагане с данък върху общата годишна данъчна основа в срок до 30 април на годината, следваща годината на придобиване на дохода.

Съгласно чл.171, ал.1 ДОПК публичните вземания се погасяват с изтичането на 5-годишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, освен ако в закон е предвиден по-кратък срок. В тази връзка задълженията за данък по ЗДДФЛ е следвало да се платят, както следва: за 2008 г. - в срок до 30.04.2009 г.; за 2009 г. - в срок до 30.04.2010 г.; за 2010 г. - в срок до 30.04.2011 г.; за 2011 г. - в срок до 30.04.2012 г., и за 2012 г. - в срок до 30.04.2013 г. Предвид горепосоченото давностният срок за задълженията за 2008 г. е започнал да тече от 01.01.2010 г. и изтича на 31.12.2014 г.; за задълженията за 2009 г. е започнал да тече от 01.01.2011 г. и изтича на 31.12.2015 г.; за задълженията за 2010 г. е започнал да тече на 01.01.2012 г. и изтича на 31.12.2016 г.; за задълженията за 2011 г. е започнал да тече на 01.01.2013 г. и изтича на 31.12.2017 г.; за задълженията за 2012 г. е започнал да тече на 01.01.2014 г. и изтича на 31.12.2018 г.

Безспорно е между страните по делото, че давността за периода от 2008 г. до 2010 г. е изтекла. Това обстоятелства не се отрича от ответния административен орган, видно от Решение № 2011/27.12.2018 г., така и в представените писмени бележки, а именно, че задълженията за 2008 г., 2009 г. и 2010 г. са погасени по давност още в хода на ревизията. Съгласно разпоредбата на чл.155, ал.2 ДОПК решаващият орган може да потвърди, измени или отмени изцяло или частично ревизионния акт в обжалваната част. Когато давностният срок е изтекъл в хода на ревизионното производство и е уважено възражение за изтекла давност, решаващият орган се произнася по основанията и размера на задължението, като изрично посочва, че ревизионният акт не подлежи на принудително изпълнение. В конкретния случай, видно от решението на административния орган е, че същият е посочил, че за задълженията от 2008 г. до 2010 г. са изтекли по давност и липсва възможността приходната администрация да събере вземанията си принудително, доколкото РА е издаден след изтичане на срока по чл.172, ал.1, т.1 ДОПК. С диспозитива на решението РА е потвърден за данъчните периоди от 2008 г. до 2012 г. Дадени са указания за предприемане действия по проверка на срока на погасителната давност по отношение на задълженията за данък върху доходите по ЗДДФЛ за данъчни периоди 2008 г., 2009 г. и 2010 г., с оглед спиране и прекъсване на давността и предприемане действия по чл. 173 от ДОПК за отписване вземанията, погасени по давност. Но решаващият орган не е изпълнил задължението си, произтичащо от изречение второ на чл.155, ал.2 ДОПК. В хода на съдебното производство във връзка с указанията на Съда ответникът представи Разпореждане изх.№ С190022-137-0010833/05.12.2019 г. на публичен изпълнител при ТД на НАП-гр.С. и във връзка с подадена молба/възражение вх.№ С190022-000-0064547/08.02.2019 г. от В. Г. Ш. на основание чл.225, ал.1, т.7 във вр.с чл.168, т.3 и чл.171, ал.1 ДОПК е прекратено събирането на публични вземания за периода от 2008 г. до 2010 г., като същите са отписани на основание чл.173 ДОПК.

Съгласно нормата на чл.172, ал.1, т.1 ДОПК давността спира, когато е започнало производство по установяване на публичното вземане – до издаването на акта, но не за повече за една година. Правилни са изводите на решаващия орган, че едногодишният срок по чл.172, ал.1, т.1 ДОПК би удължил срока на давността за задължения за данъци върху доходите на

физическите лица за 2008 г. - до 31.12.2015 г.; за 2009 г. - до 31.12.2016 г.; за 2010 г. - до 31.12.2017 г.; за 2011 г. - до 31.12.2018 г., и за 2012 г. - до 31.12.2019 г.

Обжалваният ревизионният акт е издаден на 07.09.2018 г. - след изтичане срока по чл.172, ал.1, т.1 ДОПК, поради което Съдът споделя възраженията на жалбоподателя за изтекла давност на задълженията за 2008 г., 2009 г. и 2010 г. Следователно РА следва да бъде отменен в частта относно определените допълнителни задължения и лихви върху тях за 2008 г., 2009 г. и 2010 г.

Ревизионният акт е предварително изпълняем по аргумент на чл.127, ал.2 във вр.с чл.160, ал.4 ДОПК и ако не бъде отменен в частта на задълженията, погасени по давност, се създава изпълнителен титул за тези задължения в нарушение на чл.171 ДОПК. В тази връзка и с оглед константната практика на Върховния административен съд, че установяването на погасени по давност задължения за данъци е в нарушение на материалния закон, Съдът намира, че в частта на определените задължения и лихви за посочените години, задълженията, определени с РА, следва да бъдат приети за погасени по давност.

Независимо от изложеното и съгласно чл.160, ал.4 ДОПК Съдът следва да се произнесе по основанието и размера на задължението, като изрично посочи, че ревизионният акт не подлежи на принудително изпълнение.

По приложението на материалния закон за 2008 г., 2009 г., 2010 г., 2011 г. и 2012 г., Съдът във връзка с, намира следното:

Безспорно жалбоподателят е местно физическо лице, и като такъв се явява носител на задължението за данъци за придобити доходи от източници в Република България и в чужбина, а чуждестранните физически лица само за придобити доходи от източници в Република България, съгласно чл.6 и чл.7 ЗДДФЛ. Доходите от източници в страната са описани в чл.8 ЗДДФЛ, като в ал.2 на същата норма е посочено, че доходите от труд, положен на територията на Република България, или от услуги, извършени на територията на Република България са от източник в Република България.

По силата на чл.16, ал.1 ЗДДФЛ облагаемият доход и данъчната основа се определят за всеки източник на доход поотделно. Доходите от дейности в областта на упражняване на свободна професия /адвокатски услуги/ попадат в обхвата на доходите от друга стопанска дейност, посочени като отделен вид в нормата на чл.10, ал.1, т.3 ЗДДФЛ.

Нормата на чл.29, ал.1 ЗДДФЛ определя, че облагаемият доход от стопанска дейност на физическите лица, които не са търговци по смисъла на Търговския закон, се определя, като придобитият доход се намалява с разходи за дейността, като за доходите от упражняване на свободна професия намалението е в размер на 25 %. Годишната данъчна основа за тези доходи на основание чл.30 ЗДДФЛ се определя, като облагаемият доход по чл.29, придобит през данъчната година, се намалява с вноските, които самоосигуряващото се лице е задължено да прави за данъчната година за своя сметка, а ако лицето не е самоосигуряващо се – с удържаните задължителни осигурителни вноски, които са за негова сметка, по реда на Кодекса за социалното осигуряване и Закона за здравното осигуряване, както и с внесените в чужбина задължителни осигурителни вноски, които са за сметка на физическото лице. Според чл.17 ЗДДФЛ общата годишна данъчна основа е сумата от годишните данъчни основи по чл.25, 30, 32, 34 и 36, намалена с предвидените в ЗДДФЛ данъчни облекчения. Облагаемият доход и данъчната основа се определят за всеки източник на доход поотделно съгласно разпоредбите на този закон /чл.16 ЗДДФЛ/.

В случая основата за облагане с данъци в хода на ревизията е определена по общия ред, предвид подадени от ревизираното лице ГДД за 2008 г., 2009 г., 2010 г., 2011 г. и 2012 г.

Относно паричните средства по банковите сметки на лицето ревизията е констатирила, че към 01.01.2007 г. са налице 2 162.44 лв., към 01.01.2008 г. са налице – 3 188.05 лв., към 01.01.2009 г. са налице – 5 306.03 лв., към 01.01.2010 г. са налице – 3 361.35 лв., към 01.01.2011 г. са налице – 8 003.26 лв., към 01.01.2012 г. са налице – 44 138.72 лв. и към 31.12.2012 г. са налице – 4 627.78 лв.

Каза се по-горе, че за 2007 г. в ревизионното производство не е установено превишение на разходите над приходите на жалбоподателя. Поради това на ревизираното лице в таблицата на РА не са определени задължения за данък и лихва, въпреки че в РД на стр.45 да е налична констатация за превишение в размер на 15 634.31 лв. Същевременно ревизията е приела нулево крайно салдо на паричните средства към 31.12.2007 г., пренесено като начално салдо към 01.01.2008 г.

В ГДД за 2008 г. е деклариран облагаем доход от упражняване на свободна професия /адвокатски услуги/ и доходи от извънтрудови правоотношения от Софийски университет "Св. К. О." в общ размер 7 148.80 лв.

При ревизията е извършена съпоставка за съответствие между стойността на имуществото на ревизираното лице и направените разходи и декларираните и/или получени от него доходи, като е установено несъответствие на парични средства за В. Ш. в размер на 14 152.94 лв. Тази сума е приета за недеklarиран доход от адвокатски услуги. След приспадане на законоустановените разходи по реда на чл.29, ал.3 ЗДДФЛ и ЗОВ е определена данъчна основа на недеklarирания доход в размер на 7 642.59 лв. Ревизията е приела, че установеното превишение на разходите над доходите на ревизираното лице, е формирано при следните данни: парични средства в брой в началото на годината – 0 лв., парични средства по банковите сметки на лицето към 01.01.2008 г. - 3 188.05 лв. Установени са декларираны доходи от адвокатски услуги и преподавателска дейност в СУ, както и недеklarиран доход от сдружение „Клуб на Г.“ в общ размер 5 500 лв. Разходите са формираны от вноски в капитала на [фирма] в размер на 4 750 лв. и такса от 160 лв., издръжка за дете в размер на 1 200 лв., платени по банков път разходи и разходи за живот в размер на 2 333.57 лв., разходи за покупка на недвижим имот и такси в размер на 3 566.64 лв., декларираны продажби от доставчици съгласно информационната система на НАП, в общ размер 3 151.94 лв.

В тази връзка е определена обща годишна данъчна основа в размер на 15 645.73 лв., представляваща сбор от декларираната от лицето годишна данъчна основа в размер на 3 759.55 лв. и установен недостиг в размер на 11 886.18 лв. и дължим данък по чл.48, ал.1 ЗДДФЛ в размер на 1 188.61 лв.

До други данни е достигнало вещото лице по ССЕ, като е приело, че спестяванията в брой към 01.01.2007 г., които са били в долари и евро, са в размер на 66 746 лв. и наличностите по банковы сметки към тази дата – спестовны и разплащателны сметки, средствата по последните, които не са в голям размер, е възможно да се доближат към 100 000 лв. общо в брой и по банковы сметки, каквито са били твърденията на ревизираното лице. Към 31.12.2007 г. остатъкът от паричны средства, пренесен като начално салдо от паричны средства в брой към 01.01.2008 г., е в размер на 80 042.26 лв. Съгласно експертното заключение сумата в размер на 6 700 лв. е доход от свободна професия, посочени в ГДД по чл.50 ЗДДФЛ; сумата от 427 лв. е изтеглен доход от сметка BG 78FINV915010BGM0AU09, Първа Инвестиционна банка, получен от СУ "Св. К. О." или обща сума – 7 127 лв. В РА е записана сумата в размер на 7 148.80 лв., поради което вещото лице в паричния поток е взело сумата от 7 148.80 лв. Експертизата е установила, че за сумата от 5 500 лв., съгласно справка на НАП по чл.57 ЗОДФЛ и чл.73 за изплатени доходи, различни от трудовы правоотношения е подадена информация от Сдружение "Клуб на Г." за получен доход от ревизираното лице. След преглед на цялата преписка вещото лице е установило, че не е приложена сметка за изплатени суми и служебна бележка за удържан данък към ГДД по чл.50 ЗДДФЛ на ревизираното лице. Във връзка с твърденията на жалбоподателя относно сумата в размер на 5 500 лв., включена в общо декларираната в ГДД 6 700 лв., представляваща доход от свободна професия за 2008 г., вещото лице посочва, че не са представени адвокатски кочан относно извършване преценка и изчисляване общия приход и в тази връзка паричния поток е изготвен в три варианта. Съгласно заключението за 2008 г., съгласно направените изчисления, представени в паричните потоци, се установява превишаване на доходите над разходите. От друга страна във връзка с обстоятелството, че ревизираното лице е имало много по-висок доход през

предходните години /преди 2007 г./, предвид възможността за спестяване на парични средства във валута в брой, с оглед финансовата криза през 1996-1997 г. и да не се съхраняват в банки. Установено е съгласно експертното заключение, лихвите от валутните спестявания за периода от 2008 г.- 2010 г., 2011 г., средствата са инвестирани в срочни депозити, видно от представените банкови извлечения. Вещото лице приема тези средства за валутни спестявания към 01.01.2007 г. и по този начин това оказва влияние върху паричните потоци за процесния период и разходите не надвишават приходите.

Съдът възприема подхода на вещото лице, защото той съответства на ангажираните по делото писмени и гласни доказателства, които Съдът цени в съвкупност съгласно изискването на чл.202 ГПК. Представиха се многобройни писмени доказателства за материалното състояние на жалбоподателя, който е получавал заплата като дипломат, впоследствие е упражнявал адвокатска професия, защитавал е българските медици в Л. (ноторно известен факт), получавал е доходи от наем. Разпитаните свидетели единодушно и безпротиворечиво заявиха, че жалбоподателят е разполагал със значителни парични средства, семейството му е имало възможност да спести такива, които след смъртта на брат му са останали в наследство на ревизираното лице.

В ГДД за 2009 г. е деклариран годишен облагаем доход в размер на 11 251.65 лв. от упражняване на свободна професия /адвокатски услуги/ и данък за внасяне в размер на 1 125.17 лв., внесен със закъснение. Ревизията е установила, че жалбоподателят е внесъл по банкова сметка в евро в [фирма] сумата в размер на 52 694.55 лв. и по банкова сметка в щатски долари в същата банка сума в размер на 60 680.94 лв. За тези суми съгласно констатациите на органите по приходите ревизираното лице не е представило доказателства за произход. В тази връзка е формиран извод, че сумата в общ размер на 113 375.49 лв., внесена в тези банкови сметки, представлява недеklarиран доход от дейността на ревизираното лице като адвокат. В тази връзка ревизията е определила обща годишна данъчна основа за 2009 г. в размер на 98 074.37 лв., представляваща сбор от декларирания от В. Ш. годишна данъчна основа с ГДД в размер на 15 352.50 лв. и от годишната данъчна основа на установения недеklarиран доход в размер на 82 721.87 лв. и дължим данък по чл.48, ал.1 ЗДДФЛ в размер на 9 807.44 лв. След приспадане на внесения от ревизираното лице данък в размер на 1 125.17 лв. е определен данък за довносяне в размер на 8 682.27 лв.

В ГДД за 2010 г. е деклариран общ облагаем доход в размер на 3 970.50 лв. от упражняване на свободна професия /адвокатски услуги/. Ревизията е установила, че през 2010 г. жалбоподателят е внесъл сума по банкова сметка в евро в [фирма] сума в размер на 11 795.30 лв., като за същата не са представени доказателства за произход. Прието е, че тази сума представлява недеklarиран доход. След приспадане на законоустановените разходи по чл.29, ал.3 ЗДДФЛ и приспадане на дължимите ЗОВ, е определена данъчна основа на недеklarирания доход за 2010 г. в размер на 6 413.39 лв. В тази връзка е определена обща годишна данъчна основа за 2010 г. в размер на 10 384.19 лв., представляваща сбор от данъчна основа в размер на 3 970.90 лв. и от годишната данъчна основа на установения недеklarиран доход в размер на 6 413.69 лв. и дължим данък по чл.48, ал.1 ЗДДФЛ в размер на 1 038.42 лв. След приспадане на внесения данък в размер на 258.45 лв. е определен данък за довносяне в размер на 779.97 лв.

По изслушаната по делото съдебна експертиза вещото лице е изготвило парични потоци за 2009 г. и 2010 г. в три варианта.

За 2009 г. начално салдо в 1-ви вариант – 67 900.76 лв., във 2-ри вариант – 71 389.56 лв., и в 3-ти вариант – 73 400.76 лв. Установен е доход от упражняване на свободна професия – 20 470 лв., вписан в ГДД по чл.50 ЗДДФЛ, в която е включен и доходът, получен от АМЗ по банкова сметка № 8460208 в Банка ДСК ЕАД, признат като доход от ревизиращия екип. С оглед изчисленията, представени в паричните потоци в трите варианта, вещото лице е установило превишение на доходите над разходите за 2009 г.

За 2010 г. е аналогичен изводът с оглед трите варианта изготвени парични потоци. Съгласно

заклучението валутните спестявания оказват влияние върху паричните потоци за процесния период и разходите не надвишават приходите.

Безспорно е, че в случая ревизията е проведена по общия ред, като видно от констатациите на ревизиращите, изложени в РД и РА, ревизиращите органи са приели, че не са налице предпоставките за прилагане на чл.122 ДОПК за провеждане на ревизия при особени случаи. Това е така, защото ревизираното лице е подавало ГДД по чл.50 ЗДДФЛ, като е прието, че в ГДД за 2011 г. лицето не е декларирало притежавана от него сума в лична банкова сметка в щатски долари. Прието е, че тази сума е недеklarиран доход от упражняваната от ревизираното лице адвокатска дейност. Следва да се има предвид, че основанията за провеждане на ревизия по особения ред са изрично посочени в нормата на чл.122, ал.1, т.1-8 ДОПК. В конкретния случай не са налице обстоятелствата по чл.122, ал.1 ДОПК. Органът по приходите може да приложи установения от съответния закон размер на данъка към определена от него по реда на ал.2 основа, ако до започване на ревизията не е подадена декларация, когато задължението се определя от декларация. За всяка от ревизираните години /от 2007 г. до 2012 г./ са подадени ГДД по чл.50 ЗДДФЛ. Този факт е изрично посочен в РД, РА и в решението на Директора на ДОДОП, който факт сам по себе си изключва приложението на чл.122, ал.1 ДОПК. В случая е посочено, че е установен недостиг на парични средства за 2011 г., обаче облагането на такъв недостиг може да стане само в рамките на особеното ревизионно производство по чл.122 ДОПК. Ревизиращите органи са нарушили нормите на ДОПК за провеждането на ревизия по особения ред, като до ревизираното лице не изпратено Уведомление по чл.124, ал.1 ДОПК. Така установеното е самостоятелно основание за отмяна на РА в тези му части.

При съвкупна преценка на събраните по делото доказателства – писмени и гласни, и въз основа на експертното заключение, Съдът намира, че изводите на органите по приходите са незаконосъобразни. Същите почиват на предположения, противно на установеното от вещото лице. Видно е от депозираното от ревизираното лице възражение срещу ревизионния доклад, както и от свидетелските показания, че на жалбоподателя са оставени семейни парични средства в размер на 55 000 лв., след смъртта на неговия баща. Още в хода на ревизията жалбоподателят е представил доказателства относно своите твърдения.

По делото се ангажираха доказателства, че въпросните суми са придобити от спестявания, както и че част от същите са били депозирана в банкова сметка през май 2009 г. Отново следва да се подчертае, че от представените писмени доказателства за материалното състояние на жалбоподателя, който е получавал заплата като дипломат, впоследствие е упражнявал адвокатска професия, защитавал е българските медици в Л. (ноторно известен факт), получавал е доходи от наем и от сдружение „Клуб на Г.“, се установява възможността за придобиване на сумите. Разпитаните свидетели единодушно и безпротиворечиво заявиха, че жалбоподателят е разполагал със значителни парични средства, семейството му е имало възможност да спести такива, които след смъртта на брат му са останали в наследство на ревизираното лице.

Ето защо РА в частта на установените задължения за 2008 г., 2009 г. и 2010 г. следва да бъде отменен като незаконосъобразен.

Относно задълженията за данъчни периоди 2011 г. и 2012 г. Съдът намира следното:

Моментът, от който започва да тече погасителната давност, е първи януари на годината, следваща година, през която е следвало да се плати публичното задължение по чл.48 ЗДДФЛ за 2011 г. В ревизионното производство на 09.01.2014 г. /датата на връчване на ЗВР/ е спряна давността за данъка по чл.48 ЗДДФЛ за 2011 г. и 2012 г., а РА е издаден на 07.09.2018 г., непосредствено преди изтичане на срока по чл.172, ал.1, т.1 ДОПК. Нормата на чл.172, ал.2 и ал.3 ДОПК предвижда, че с издаването на акта за установяване на публичното вземане давността се прекъсва и започва да тече нова давност. Следователно давността още не е изтекла и на основание чл.172, ал.1, т.5 ДОПК е спряла да тече от датата на подаване на жалбата срещу ревизионния акт. По отношение на тези задължения не е изтекла и

абсолютната десетгодишна давност, законово определена в чл. 171, ал. 2 от ДОПК. За установените задължения за 2011 г., давностният срок е започнал да тече от 01.01.2013 г. и изтича на 31.12.2022 г., а за задълженията за 2012 г. давността е тече от 01.01.2014 г. и изтича на 31.12.2023 г. Следователно неоснователни са възраженията на жалбоподателя за изтекла давност на задълженията за 2011 г. и 2012 г.

С ГДД за 2011 г. е деклариран облагаем доход от упражняване на свободна професия /адвокатски услуги/ в размер на 4 350 лв., след приспадане на необходимо присъщите разходи, определени на основание чл.29, ал.3 ЗДДФЛ, и обща годишна данъчна основа в размер на 2 416.20 лв., след приспадане на дължимите осигурителни вноски. В хода на ревизията е установено, че през 2011 г. жалбоподателят е внесъл в банковата си сметка в щатски долари в [фирма] сума в легова равностойност 43 013.70 лв. Ревизията е приела, че за тази сума ревизираното лице не е представило безспорни доказателства за произход, поради което за същата е прието, че е формирана от недекларирани доходи от адвокатската дейност на В. Ш.. Прието е, че този доход е следвало да бъде деклариран от ревизираното лице в Приложение №3 на ГДД по чл.50 ЗДДФЛ. Тази сума е използвана в справката за извършена съпоставка за съответствие между стойността на имуществото на задълженото лице и направените разходи и декларираните и/или получени от ревизираното лице доходи за 2011 г. От друга страна ревизиращите органи не са установили превишение на разходите над установените приходи за 2011 г. Въз основа на извършените процесуални действия, представените от лицето писмени обяснения и писмени документи, е прието, че е налице недеклариран доход от адвокатски услуги през 2011 г. в размер на 43 013.70 лв.

Безспорно е, че в случая ревизията е проведена по общия ред, като видно от констатациите на ревизиращите, изложени в РД и РА, ревизиращите органи са приели, че не са налице предпоставките за прилагане на чл.122 ДОПК за провеждане на ревизия при особени случаи. Това е така, защото ревизираното лице е подавало ГДД по чл.50 ЗДДФЛ, като е прието, че в ГДД за 2011 г. лицето не е декларирано притежавана от него сума в лична банкова сметка в щатски долари. Прието е, че тази сума е недеклариран доход от упражняваната от ревизираното лице адвокатска дейност. Следва да се има предвид, че основанията за провеждане на ревизия по особения ред са изрично посочени в нормата на чл.122, ал.1, т.1-8 ДОПК. В конкретния случай не са налице обстоятелствата по чл.122, ал.1 ДОПК. Органът по приходите може да приложи установения от съответния закон размер на данъка към определена от него по реда на ал.2 основа, ако до започване на ревизията не е подадена декларация, когато задължението се определя от декларация. За всяка от ревизираните години /от 2007 г. до 2012 г./ са подадени ГДД по чл.50 ЗДДФЛ. Този факт е изрично посочен в РД, РА и в решението на Директора на ДОДОП, който факт сам по себе си изключва приложението на чл.122, ал.1 ДОПК. В случая е посочено, че е установен недостиг на парични средства за 2011 г., обаче облагането на такъв недостиг може да стане само в рамките на особеното ревизионно производство по чл.122 ДОПК. Ревизиращите органи са нарушили нормите на ДОПК за провеждането на ревизия по особения ред, като до ревизираното лице не изпратено Уведомление по чл.124, ал.1 ДОПК. Така установеното е самостоятелно основание за отмяна на РА в тази му част.

Независимо от това, при съвкупна преценка на събраните по делото доказателства – писмени и гласни, включително и въз основа на експертното заключение, Съдът намира, че изводите на органите по приходите са незаконосъобразни. Същите почиват на предположения, противно на установеното от вещото лице.

Вещото лице по ССЕ е установило, че сумата в размер на 21 134.73 щ.д. е била съхранявана в разплащателна сметка в щатски долари в "Р.", открита на 08.05.2009 г. и е закрыта на 29.05.2009 г. Проследявайки информацията, съдържаща се в Приложение 1, вещото лице установява, че на 08.05.2009 г. е открит депозит в щатски долари – главница 21 134.73 щ.д., като на 01.09.2009 г. е платена лихва в размер на 129.72 щ.д. На 30.05.2009 г. е открит депозит в евро за срок до 30.11.2009 г. в размер на 5 000 евро, като е платена лихва за този период от

180.36 евро. На 01.09.2009 г. тази сума от 21 134.73 щ.д., включително лихвата, е разделена на други срочни депозити в долари и евро, което е в съответствие с дадените от ревизирания субект обяснения. Вещото лице установи, че горепосочените суми са изтегляни и отново са откривани срочни депозити за период до 20.09.2011 г. Експертът е приел, че сумите от 21 134.73 щ.д. и 5 000 евро са част от спестените в брой суми на В. Ш., както и че към 01.01.2007 г. спестяванията в брой на ревизираното лице в евро и долари са в размер на 66 746 лв. В случая приходната администрация твърди, че сумата от 43 013.70 лв. представлява доход от адвокатска дейност, извършена през ревизираните периоди, за която от страна на В. Ш. не са представени доказателства – адвокатски кочани. От друга страна ревизираното лице твърди, че въпросната сума е от спестявания, за което същият е представил писмени обяснения и писмени доказателства. По делото се ангажираха доказателства, че въпросната сума е придобита от спестявания, същата е била депозитирана в банкова сметка през май 2009 г. Сумата, приета за укрит доход, е от превалутирани спестявания, но не и от адвокатска дейност. Тя е изтеглена от една търговска банка и е внесена в друга, и това обстоятелство е установено от вещото лице. Следователно тази сума не представлява придобит приход за 2011 г., който ревизираното лице е следвало да декларира и да заплати данък.

Ето защо в тази част РА като незаконосъобразен следва да бъде отменен.

По отношение на установеното задължение за дължима лихва в размер на 8,15 лв., Съдът посочи по-горе, че не споделя доводите на жалбоподателя за изтекла давност. Не се спори между страните, че за 2012 г. ревизираното лице е внесло данъка, но извън законово определения срок, поради което е определена лихва в размер на 8.15 лв. на основание чл.175 ДОПК за периода от 01.05.2013 г. до 31.07.2013 г. Съгласно тази законова норма за неплатените в законоустановените срокове публични задължения се дължи лихва в размер, определен в съответния закон. Безспорно данъкът е внесен на 31.07.2013 г., следователно правилно е начислена съответната лихва. Оспореният РА в тази му част е законосъобразен, а жалбата следва да бъде отхвърлена.

Предвид гореизложеното жалбата е частично основателна, като РА бъде отменен по отношение на задълженията за 2008 г., 2009 г., 2010 г. и 2011 г. като незаконосъобразен. РА следва да бъде потвърден в частта на установените задължения за 2012 г.

Направените искания за присъждане на разноските и от двете спорещи страни, Съдът намира за основателни, поради което същите следва да се уважат. Жалбоподателят претендира разноски съгласно представен списък в общ размер на 2 564 лв. - разноски за ССЧЕ в размер на 1 064 лв. и заплатено адвокатско възнаграждение в размер на 1 500 лв. /л.660/. Съдът намира за неоснователно отправеното от процесуалния представител на ответника възражение за прекомерност на претендираното адвокатско възнаграждение, и същото не следва да се уважи. Вярно е, че съобразно общият материален интерес по делото /23 320.21 лв., от които главница в размер на 12 822.22 лв. и лихва от 10 497.99 лв./ и във връзка с чл.8, ал.1, т.4 от Наредба № 1/09.07.2004 г., размерът на полагащото се адвокатско възнаграждение е 1 229.60 лв. От страна на жалбоподателя са представени доказателства за заплатено адвокатско възнаграждение в размер на 1 500 лв., което Съдът не намира за прекомерно предвид фактическата сложност на делото, с проведени повече от три съдебни заседания, ангажиране на многобройни писмени доказателства, изслушване на съдебно-счетоводна експертиза, разпит на свидетели, изясняване на многобройни факти и обстоятелства по спора, при което е наложителен задълбочен анализ по приложението на материалния закон. Касае се за данъчно облагане за значителен период от време. С оглед изхода на спора в полза на жалбоподателя следва да се присъдят разноски в размер на 2 563.10 лв., съобразно уважената част от жалбата за 23 312.06 лв.

Съобразно отхвърлената част от жалбата /8.15 лв. за 2012 г./ в полза на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 0.43 лв.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и ал.4 и чл.161 от ДОПК, Съдът

## Р Е Ш Е Н И Е:

**ОТМЕНЯ** Ревизионен акт № Р-2202-1311918-091-001/07.09.2018 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП, потвърден с Решение № 2011/27.12.2018 г. на Директора на дирекция "Обжалване и управление на изпълнението"-гр.С. при ЦУ на НАП, В ЧАСТТА МУ, с която на В. Г. Ш. от [населено място], [улица], [жилищен адрес] ЕГН: [ЕГН], са определени следните публични задължения: данък върху доходите на физическите лица за 2008 г. в размер на 764.25 лв. и лихва от 738.57 лв.; данък върху доходите на физическите лица за 2009 г. в размер на 8 682.27 лв. и лихва от 7 408.84 лв.; данък върху доходите на физическите лица за 2010 г. в размер на 779.97 лв. и лихва от 621.16 лв., поради погасяване на давност на задълженията, като **ПОСОЧВА**, че в тази част ревизионният акт не подлежи на принудително изпълнение.

**ОТМЕНЯ** Ревизионен акт № Р-2202-1311918-091-001/07.09.2018 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП, потвърден с Решение № 2011/27.12.2018 г. на Директора на дирекция "Обжалване и управление на изпълнението"-гр.С. при ЦУ на НАП, В ЧАСТТА МУ, с която на В. Г. Ш. от [населено място], [улица], [жилищен адрес] ЕГН: [ЕГН] е определено задължение за данък върху доходите на физическите лица за 2011 г. в размер на 2 650.90 лв. и лихва от 1 721.27 лв. като незаконосъобразен.

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на В. Г. Ш. от [населено място], [улица], [жилищен адрес] ЕГН: [ЕГН], против Ревизионен акт № Р-2202-1311918-091-001/07.09.2018 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП, потвърден с Решение № 2011/27.12.2018 г. на Директора на дирекция "Обжалване и управление на изпълнението"-гр.С. при ЦУ на НАП, В ЧАСТТА МУ, с която за 2012 г. му е определено задължение за лихва в размер на 8.15 лв. за невнесен в срок данък върху доходите на физическите лица.

**ОСЪЖДА** В. Г. Ш. от [населено място], [улица], [жилищен адрес] ЕГН: [ЕГН], да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 0.43 лв. /четиридесет и три ст./.

**ОСЪЖДА** Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, да заплати на В. Г. Ш. от [населено място], [улица], [жилищен адрес] ЕГН: [ЕГН], разноски по делото в размер на 2 563.10 лв. /две хиляди петстотин шестдесет и три лева и 10 ст./.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: