

# РЕШЕНИЕ

№ 7261

гр. София, 14.12.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 71 състав,**  
в публично заседание на 17.11.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Георги Бозуков**

при участието на секретаря Десислава В Симеонова, като разгледа дело номер **7276** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на А. С. Ч., ЕГН [ЕГН], постоянен адрес: [населено място]. [улица], ет.1, ап.1, срещу Ревизионен акт № Р-22220319002754 - 091 -001. 01.04.2020 г. и Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт № П-22220320058242 - 003 - 001/ 08.04.2020г. изд. от К. Г. М. - Н-к сектор и Б. С.- Гл. инси. по приходите при ТД на НАП – С., потвърден с Решение № 995/22.06.2020г. изд. от Е. С. П. като Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика" С. при ЦУ на НАП, с което Ревизионен акт № Р-22220319002754 - 091 - 001/ 01.04.20 г. изд. от К. Г. М. - Н-к сектор и Б. С. - Гл. инсп. по Приходите и Д. М. - Гл. инсп. по приходите при ТД на НАП - С., а на 08.04.2020 г. и Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт № П-22220320058242-003-001/08.04.2020 г. изд. от К. Г. М. - Н-к сектор и Б. С. - Гл. инсп. по приходите и Д. М. - Гл. инсп. по приходите при ТД на НАП - С. е отменен в частта за установени данъчни задължения по ЗДДФЛ за данъчни периоди 2013 г. и 2014 г. и потвърден останалата част.

С настоящата жалба се оспорва гореописаният Ревизионен акт единствено и само в частта му на установени данъчни задължения по ЗДДФЛ за 2015 г. – 2018 г., а именно за констатирани данъчни задължения в размер на 37 745.60 лева - главница и лихва в

размер на 11 798.45 лева.

С жалбата се твърди, че РА и поправката на РА, с които се изменя частично и потвърждава Ревизионен доклад, са нищожни и алтернативно, незаконосъобразни, неверни, непълни, неаргументирани и издадени при проява на пълна некомпетентност и непознаване на основни принципи и правила на счетоводната отчетност при движението на паричните потоци, при неправилно тълкуване и прилагане на материалните разпоредби на ЗДДФЛ, КСО и общите принципи и правила на НСС - основно НСС 7 и НСС-18, при субсидиарното им прилагане вр. чл. 46, ал.2 , вр. чл. 10 от ЗНА и процесуалните разпоредби на ДОПК и АПК/вр. §2 от ДОПК/ и при колизия на взаимноизключващи се твърдения и констатации на ревизиращите органи.

Жалбоподателят А. С. Ч. – редовно уведомен, се явява лично. Моли жалбата да бъде уважена по аргументи, посочени в нея. Счита, че настоящото дело ще е предмет на съдебна практика, тъй като в хода на ревизионното производство ревизиращите органи били събрали и признали приходи без да съберат доказателства за тяхното реално възлагане и плащане. С оглед на това обстоятелство органите по приходите нарушавайки основните принципи признали приходи, без да потърсят документи и доказателства. Счита, че следва, когато едно лице има документално приложени разходи, надвишаващи повече от 25%, при прилагане на основната правна теория и правни принципи за данъчно облагане и данъчна политика да се признава този по-голям процент на разходи. Моли за срок за писмени бележки. Прави възражение за прекомерност.

Ответникът ДИРЕКТОРА НА ДИРЕКЦИЯ "ОБЖАЛВАНЕ И ДАНЪЧНО - ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА" - ПРИ ЦУ НА НАП С. – редовно уведомен, се представлява от юрк. М.. Моли съдът да постанови решение, с което да отхвърли жалбата като неоснователна и недоказана. Видно от решението РА бил отменен и върнат за нова ревизия, в частта, в която на жалбоподателя били установени задължения във връзка със спорни приходи и получени суми от негова страна. В останалата част, която била предмет на настоящото производство жалбоподателя нямал задължения, различни от посочените от него. Относно размерът на разходите, които следвало да му бъдат признати бил законодателно определен, поради което органите по приходите не можели да прилагат закона, по различен начин. Във връзка с материалния интерес, който бил изчислен в размер на 83 115,64 лева, моли да й бъде определено юрисконсултско възнаграждение в размер на 3023 лева.

СГП – редовно уведомена, не изпраща представител.

Въз основа на събраните по делото доказателства, съдът прие за установено следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220319002754-020-001 от 30.04.2019 г. било възложено извършването на ревизия на А. С. Ч. за установяване на задължения, както следва: за данък върху дохода върху годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2013 г. до 31.12.2018 г.; задължителни

осигурителни вноски за ДОО по КСО за периодите от 01.01.2013 г. до 31.12.2018 г.; задължителни осигурителни вноски за здравно осигуряване по ЗЗО за периодите от 01.01.2013 г. до 31.12.2018 г. ЗВР била връчена на 07.05.2019 г., по реда на чл. 29, ал. 4, във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на обявения от жалбоподателя електронен адрес. На основание чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от тази дата започвал да тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията и изтичал на 07.08.2018 г. На основание чл. 113, ал. 3 от ДОПК, във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК, срокът на производството бил продължен до 07.10.2018 г. и е направена промяна на ревизиращия екип. За целта били издадени Заповед за изменение на ЗВР № Р-22220319002754-020-002 от 25.07.2019 г., връчена електронно на 30.07.2019 г. и Заповед за изменение на ЗВР № Р-22220319002754-020-003 от 27.09.2019 г., връчена електронно на 10.10.2019 г. Заповедта за възлагане на ревизия била издадена от Руска Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., в качеството ѝ на заместник на К. Г. М., на същата длъжност и съгласно Заповед №РД-84-2200-348 от 05.04.2019 г. на директора на ТД на НАП С.. Заповедите за изменение на ЗВР били издадени от К. Г. М.. Възложилите ревизията органи по приходите били оправомощени на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед № РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С. и Заповед №РД-01-818 от 10.05.2019 г. на и. д. директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията бил съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220319002754-092-001 от 17.01.2020 г., връчен електронно ведно с доказателствата на 25.01.2020 г. На основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК жалбоподателят подал възражение вх. № 59-00-524#37 от 10.02.2020 г. Възражението било преценено от ревизиращия екип като частично основателно.

Ревизията приключила с Ревизионен акт /РА/ №Р-22220319002754-091-001 от 01.04.2020 г., издаден от К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Б. К. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Ревизионният акт бил връчен електронно на 07.04.2020 г. С Ревизионен акт № П-22220320058242-003-001 от 08.04.2020 г. била допусната поправка в Таблици 1 и 3 на РА на установените задължения за данък върху дохода по ЗДДФЛ, като бил съобразен внесен от жалбоподателя данък върху дохода за данъчен период 2014 г. в размер на 891,36 лв.

Видно от посоченото в РД, настоящата ревизия е първа за спорните периоди и вид данъчни и осигурителни задължения.

Жалбоподателят е местно физическо лице по смисъла на чл. 4 от ЗДДФЛ. Регистриран като адвокат по Закона за адвокатурата /ЗА/ и назначен като ликвидатор на дружества, описани подробно в ревизионния доклад. За периодите от 09.03.2012 г. до 10.12.2014 г. е бил регистриран по реда на Закона за данъка върху добавената стойност /ЗДДС/.

С цел събиране на доказателства и установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на ревизирувания субект били връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения № Р-22220139002754-040-001 от 14.05.2019 г. и № Р-22220319002754-040-001 от 14.05.2019 г. Указано му било, че следва да представи данни и доказателства за размера и източниците на получените от него приходи,

притежавано и/или придобито движимо и недвижимо имущество, открити и закрити банкови сметки и движение на средства по тях, получени и предоставени заеми, налични парични средства в брой към началото и края на всеки от ревизираните периоди, данни за разходите за издръжка и живот, доказателства за пътувания в чужбина, за участия в управителни и надзорни органи на юридически лица, както и други данни и доказателства от значение за установяване на имущественото му състояние.

В отговор били представени документи с писма вх. №59-00-524 от 27.05.2019 г. и вх. №59-00-524-34 от 30.09.2019 г.

С Протокол №Р-22220319002754-ППД-001 от 08.08.2019 г. били присъединени доказателства, събрани при извършена на лицето проверка, приключила с Протокол №П-22220318216519-073-001 от 27.03.2019 г.

На основание чл. 45 от ДОПК били инициирани насрещни проверки на юридически лица, посочени в подадените от жалбоподателя Годишни данъчни декларации /ГДД/ по чл. 50, ал. 1 от ЗДДФЛ като заемополучатели, както и на дружества в процедура по ликвидация, за които е вписан като ликвидатор. За резултатите били изготвени протоколи за извършени насрещни проверки.

По реда на ДОПК са изпратени искания за представяне на документи и писмени обяснения от трети лица, с цел установяване наличието и движението на средства по открити от лицето банкови сметки, както и наличието и размера на направени разходи. За целта била изискана информация от търговските банки на територията на страната, от доставчиците на комунални услуги, от мобилните оператори, от Столична дирекция на вътрешните работи /СДВР/, отдел „Пътна полиция“ - изискани били данни за извършени от жалбоподателя сделки с моторни превозни средства /МПС/, от СДВР отдел „Български документи за самоличност“ - изискана е информация за реализирани от жалбоподателя пътувания извън страната.

Ревизиращите направили проверка в имотния регистър относно наличието на сключени от лицето сделки с недвижими имоти, както и проверка в информационната система на НАП за издадени на жалбоподателя фактури за покупки на стоки и услуги от лица, регистрирани по реда на Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/.

При проверка в информационната система на НАП било установено, че за процесните периоди ревизираният субект е подал ГДД по чл. 50, ал. 1 от ЗДДФЛ. За ревизираните по КСО и ЗЗО периоди не декларирал и не е внасял задължителни осигурителни вноски, освен за вноски за здравно осигуряване в минимален размер.

Съгласно подадени справки по чл. 73, ал. 1 от ЗДДФЛ от предприятия, платци на доходи, било установено, че жалбоподателят е получил възнаграждения по сключени от него граждански договори, както следва: за 2013 г. общо в размер на 15 371,57 лв., върху които бил удържан данък в размер на 41,29 лв.; за 2014 г. общо в размер на 1 631,75 лв., върху които бил удържан данък в размер на 60,93 лв.; за 2015 г. общо в размер на 17 001,00 лв., върху които бил удържан данък в размер на 13,41 лв.; за 2017 г. общо в размер на 3 000,00 лв., за които не е удържан данък; за 2018 г. общо в размер на 220,00 лв., за които не е удържан данък. За 2016 г. нямало данни лицето да е получило доходи по граждански договор.

В хода на ревизията било установено, че по сметка на жалбоподателя постъпвали суми от клиенти. В резултат на направените проверки било констатирано, че част от постъпилите суми не са доход на лицето, а средства на клиентите, съхранявани на основание чл. 39 от ЗА. Установено било също, че жалбоподателят е имал сключени

договори с клиенти - физически и юридически лица, описани в РД, от които получавал плащания без да издава фактури и без да включва такива в дневниците си за продажби по ЗДДС. За данъчен период 2013 г. данъчно задълженото лице не декларирало получени доходи общо в размер на 100 010,02 лв. и за 2014 г. - в размер на 4 018,03 лв. Размерът на доходите бил определен въз основа на данните, съдържащи се в проверените от ревизиращия екип кочани/разписки за платени адвокатски услуги. Освен това за периода 2014 г. било констатирано, че декларираният от задълженото лице доход по ГДД по чл. 50, ал. 1 от ЗДДФЛ е в по-малък размер от сумата на продажбите по подадените справки-декларации /СД/ и дневници за продажби по ЗДДС. Разликата възлизала на 27 706,45 лв.

При тези факти и обстоятелства и след като ревизиращите изискали от жалбоподателя, но същият не представил доказателства за формиране на доходите и разходите му за ревизираните години, органите по приходите приели, че е налице основание за извършване на ревизията по реда на чл. 122 и сл. от ДОПК. Изготвено било Уведомление №Р-22220319002754-113-001 от 25.09.2019 г. по чл. 124, ал. 1 от ДОПК, връчено на електронния адрес на задължения субект на 26.09.2019 г. Посочени били обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 1, т. 2 и т. 5 от ДОПК, а именно: до започване на ревизията не била подадена декларация, когато задължението се определяло по декларация /предвид липса на подадени декларации за дължими задължителни осигурителни вноски/; налице били данни за укрита приходи или доходи; документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци, липсвали или били повредени до степен негодни за ползване. Жалбоподателят бил уведомен, че основата за облагане с данък върху годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ и осигурителният му доход за ревизираните периоди, ще бъдат определени по реда на чл. 122 -124 от ДОПК. Предоставен му бил 14-дневен срок за вземане на становище и представяне на доказателства.

В отговор жалбоподателят депозирал писмено възражение срещу облагането по реда на чл. 122 от ДОПК и декларирал начална разполагаема сума в брой към първия ревизиран период - 01.01.2013 г., в размер на 91 850,00 лв. За останалите ревизирани периоди посочил, че не си спомня с какви средства в брой разполагал към началото и към края на отделните периоди.

С цел проверка на размера на декларираната начална разполагаема сума ревизиращият екип съпоставил данните за получени от лицето доходи и извършени разходи за периоди, предхождащи 2013 г. Установено било, че през 2008 г. до 2011 г. жалбоподателят е работил по трудов договор в Комисията за противодействие на корупцията и отнемане на незаконно придобито имущество. За този период получил доходи по трудово правоотношение /без данъците/ общо в размер на 45 829,99 лв. По данни от информационната система на НАП и подадени от лицето декларации по чл. 50, ал. 1 от ЗДДФЛ било установено, че е реализирал и доходи като едноличен търговец, както и от извършване на услуги по извънтрудово правоотношение.

При направена съпоставка на получените доходи и извършени разходи ревизиращите не установили недостиг на доходите на жалбоподателя за покриване на неговите разходи.

Въз основа на данните от кочаните/разписки за платени адвокатски услуги и съпоставката им с данните по подадените ГДД по чл. 50, ал. 1 от ЗДДФЛ ревизиращият екип констатирал наличие на основания за коригиране на данъчната основа и размера на дължимия от жалбоподателя данък за ревизираните данъчни

периоди 2013 г., 2014 г., 2015 г. и 2018 г.

За данъчен период 2013 г. на жалбоподателя бил установен дължим годишен данък по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ над декларираните в размер на 6 820,55 лв.

За данъчен период 2014 г. на жалбоподателя бил установен дължим годишен данък по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ над декларираните в размер на 2 379,34 лв.

За данъчни периоди 2015 г. и 2018 г. в хода на ревизията бил установен дължим от лицето данък по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ в размери по-малко от декларираните. За 2015 г. бил установен дължим данък 14 135,46 лв., при деклариран данък в размер на 14 940,00 лв. – разлика минус 804,54 лв. За 2018 г. бил установен дължим данък в размер на 1 555,14 лв. при деклариран от задълженото лице данък в размер на 1 770,00 лв. Разликата била в минус 214,86 лв.

За ревизираните данъчни периоди – 2016 г. и 2017 г., не били направени корекции на декларираните от жалбоподателя, но невнесен данък.

За всички периоди жалбоподателя не внесъл данък върху дохода по ЗДДФЛ независимо, че е декларирал такъв.

Ревизираните данъчни периоди, за които на жалбоподателя са установени задължения за данък над декларираните, са 2013 г. и 2014 г.

За данъчен период 2013 г.

За периода ревизираният субект подал ГДД вх. №224391400494469 от 29.04.2014 г. Деклариран бил дължим данък върху дохода в размер на 13 415,00 лв., който не е внесен.

Установено е, че през 2013 г. жалбоподателят имал сключени договори за правна помощ с физически лица и с ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА. Лицата и платените от тях суми, общо в размер на 100 010,02 лв., били описани в РД. Сумите не били декларираните от задълженото лице, както в СД и дневници за продажби по ЗДДС, така и в подадената от него ГДД по чл. 50, ал. 1 от ЗДДФЛ.

С оглед това, за данъчен период 2013 г. размерът на облагаемия доход на жалбоподателя бил увеличен със 100 010,02 лв., представляващи суми, получени по договори за правна защита, които не били посочени в подадената ГДД по чл. 50, ал. 1 от ЗДДФЛ и не са участвали при формиране на годишния облагаем доход.

Установеният с РА размер на дохода, подлежащ на облагане, бил общо 278 888,84 лв. Същият е намален с нормативно признати разходи по чл. 29, ал. 1, т. 3 от ЗДДФЛ - 25% за доходи от упражняване на свободна професия, общо 69 722,21 лв., както и на основание чл. 30, т. 1 и т. 3 от ЗДДФЛ с размера на задължителните осигурителни вноски, които самоосигуряващите се лица са длъжни да правят за своя сметка, в случая възлизащи на 6 811,20 лв., в това число вноски за ДОО - 3 379,20 лв., вноски за допълнително задължително пенсионно осигуряване /ДЗПО/ за универсален пенсионен фонд /УПФ/ - 1 320,00 лв. и вноски за здравно осигуряване - 2 112,00 лв.

Определена била годишна данъчна основа в размер на 202 355,43 лв. и дължим данък по чл. 48 от ЗДДФЛ в размер на 20 235,54 лв. От посочената сума 13 415,00 лв. са декларираните, но невнесени от жалбоподателя данъци. С РА е установено задължение за данък по чл. 17, ал. 1 от ЗДДФЛ над декларираните в размер на 6 820,55 лв.

За данъчен период 2014 г.

За периода жалбоподателят е подал ГДД вх. №224391500533618 от 30.04.2015 г. Деклариран бил облагаем доход от упражняване на свободна

професия в размер на 413 789,22 лв. и данък върху дохода в размер на 30 290,00 лв., от който са внесени 891,36 лв.

В хода на ревизията било установено наличие на недекларирани от лицето доходи, получени по сключени от него договори за правна защита. Констатирано е също несъответствие между декларирания доход по ГДД по чл. 50, ал. 1 от ЗДДФЛ и декларираните доставки на стоки и услуги по СД и дневници за продажби по ЗДДС. Декларираните доставки по СД за 2014 г. в размер на 494 329,00 лв. и превишавали с 80 539,78 лв. декларираните от жалбоподателя доходи за извършени през годината услуги по ГДД по чл. 50, ал. 1 от ЗДДФЛ /494 329,00 лв. – 413 789,22 лв./. Едновременно с това било установено при направена насрещна проверка на [фирма], че дружеството не е платило стойността по издадените му от жалбоподателя четири фактури, общо за 52 833,33 лв. С оглед това от сумата 80 539,78 лв. била изключена дължимата от клиента сума в размер на 52 833,33 лв.

С оглед горното, при формиране на данъчната основа за облагане за 2014 г. към декларирания от жалбоподателя доход в размер на 413 789,22 лв. била прибавена сумата 27 706,45 лв. /80 539,78 лв. - 52 833,33 лв./. Прибавена е също и сумата 4 018,03 лв., получена по сключени от лицето договори за правна защита, които не е посочило в ГДД по чл. 50, ал. 1 от ЗДДФЛ и за които не е издадо фактури и не ги е отразило в СД и дневниците за продажби по ЗДДС.

В обобщение на това с ревизионния акт бил установен доход, подлежащ на облагане по ЗДДФЛ за 2014 г. общо в размер на 445 513,70 лв., от които: деклариран от жалбоподателя в размер на 413 789,22 лв.; установен въз основа на СД по ЗДДС в размер на 27 706,45 лв.; установен по договори за правна защита в размер на 4 018,03 лв.

Върху така формирания доход от 445 513,70 лв. ревизиращите признали разходи на основание чл. 29, ал. 1, т. 3 от ЗДДФЛ, възлизащи на 111 378,43 лв. /25 % от 445 513,70 лв./. При формиране на данъчната основа били отразени в намаление и вноските, които самоосигуряващото се лице било длъжно, но не е правило, за своя сметка. Същите били изчислени от ревизиращите в размер на 7 430,40 лв., в т. ч. задължителни осигурителни вноски за ДОО - 3 686,40 лв., задължителни осигурителни вноски за ДЗПО УПФ - 1 440,00 лв. и вноски за здравно осигуряване - 2 304,00 лв.

Определена била обща годишна данъчна основа за облагане за 2014 г. в размер на 326 704,87 лв. и дължим данък по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ в размер на 32 670,49 лв. Предвид декларираният, но невнесен от жалбоподателя данък, възлизащ на 30 291,15 лв., установеният от ревизиращите данък над декларирания за 2014 г. бил в размер на 2 379,34 лв.

За останалите ревизирани данъчни периоди задълженото лице подало ГДД по чл. 50, ал. 1 от ЗДДФЛ, както следва:

- За данъчен период 2015 г. е подадена ГДД вх. №10013424 от 03.05.2016 г. Жалбоподателят декларира облагаем доход от свободна професия в размер на 199 205,62 лв., нормативно признати разходи по чл. 29, ал. 1, т. 3 от ЗДДФЛ в размер на 49 801,41 лв., годишна данъчна основа за облагане в размер на 149 404,21 лв. и дължим данък по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ в размер на 14 940,42 лв. Декларираният дължим данък не е внесен. За периода не е

установено наличие на недекларирани доходи.

В хода на ревизията било установено, че жалбоподателят, като самоосигуряващо се лице, не е правил вноски по КСО и ЗЗО. Ревизиращите са изчислили общия размер на дължимите от лицето задължителни осигурителни вноски съгласно чл. 6 от КСО и чл. 40 от ЗЗО, както и действащите за периода Закон за бюджета на държавното обществено осигуряване и Закон за бюджета на Националната здравноосигурителна каса. Същите са признати в намаление на общата годишна данъчна основа на основание чл. 30, т. 1 от ЗДДФЛ, общо в размер на 8 049,60 лв., в т. ч. задължителни осигурителни вноски за ДОО - 3 993,60 лв., задължителни осигурителни вноски за ДЗПО УПФ - 1 560,00 лв. и вноски за здравно осигуряване - 2 496,00 лв.

В резултат на горното за данъчен период 2015 г. на жалбоподателя бил установен дължим данък по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ в размер на 14 135,46 лв., при деклариран от лицето /но невнесен/ данък в размер на 14 940,00 лв.

- За данъчен период 2018 г. е подадена ГДД № 224391800567964 от 30.04.2019 г., с която са декларирани: облагаем доход от свободна професия в размер на 32 300,00 лв., нормативно признати разходи - 8 075,00 лв., вноски за самоосигуряващо се лице - 6 518,19 лв., годишна данъчна основа за облагане в размер на 17 706,81 лв. и данък върху дохода в размер на 1 770,00 лв., който не е внесен.

В хода на ревизията било констатирано, че при определяне на данъчната основа не е приспаднал пълният размер на задължителните осигурителни вноски, които самоосигуряващото се лице било задължено да прави за своя сметка за данъчната година, а именно 8 073,60 лв., в това число вноски за ДОО - 4 617,60 лв., вноски за ДЗПО УПФ - 1 560,00 лв. и вноски за здравно осигуряване - 2 496,00 лв.

След извършената корекция на данъчната основа ревизиращите установили по-малък от декларирания размер на дължимия от лицето данък върху дохода, а именно вместо 1 770,00 лв. бил установен дължим данък в размер на 1 555,14 лв., или с 214,86 лв. по-малко от декларираните.

За ревизираните данъчни периоди 2016 г. и 2017 г. било констатирано, че жалбоподателят е подал ГДД по чл. 50, ал. 1 от ЗДДФЛ с вх. №22439170054975 от 02.05.2017 г. и с вх. №224391800567964 от 30.04.2018 г. Деклариран е дължим данък върху дохода за 2016 г. в размер на 17 045,00 лв. и за 2017 г. в размер на 5 010,00 лв. Декларираните задължения не са внесени.

В хода на ревизията било установено, че А. С. Ч. не е подавал декларации като самоосигуряващо се лице и не е правил вноски за ДОО и за ДЗПО. За здравно осигуряване лицето внасяло суми, несъответстващи на размера на получените доходи.

Въз основа на данните от годишните данъчни декларации, а за данъчни периоди 2013 г. и 2014 г. въз основа на установения в хода на ревизията размер на получения от лицето доход през годината, ревизиращите установили размер на дължимите задължителни осигурителни вноски за ДОО и за здравно осигуряване. В обхвата на ревизията не е включено установяване на задължения за ДЗПО УПФ и такива не са установени.



Установени са задължения за ДОО, като са съобразени разпоредбите за дължими вноски на самоосигуряващите се лица съгласно чл. 6, ал. 8 от КСО, както следва: за 2013 г. – 3 379,13 лв., за 2014 г. – 3 686,40 лв., за 2015 г. – 3 993,60 лв., за 2016 г. – 3 993,60 лв., за 2017 г. - 4 305,60 лв. и за 2018 г. – 4 617,60 лв.

При установяване на задълженията за задължителни осигурителни вноски за здравно осигуряване били взети предвид внесените от жалбоподателя. Установени били задължителни осигурителни вноски по ЗЗО над внесените, както следва: за 2013 г. – 1 910,40 лв., за 2014 г. – 2 102,40 лв., за 2015 г. – 2 294,40 лв., за 2016 г. – 2 294,40 лв., за 2017 г. – 2 275,20 лв. и за 2018 г. – 2 251,20 лв.

Жалбоподателят оспорил ревизионния акт изцяло, включително в частта на декларираните, но невнесени от него задължения за данък по чл. 50, ал. 1 от ЗДДФЛ за ревизираните периоди. Претендира нищожност на издадените ревизионен акт и РА за поправка на ревизионен акт. Като основание посочи издаването на РА и РД след сроковете по чл. 119, ал. 2 и чл. 117, ал. 1 от ДОПК, които счита за преклузивни, а не за инструктивни. Заявил, че освен това същите са му изпратени по електронен път, но без да са подписани с електронен подпис от издателите. Счита, че в нарушение на процесуалните разпоредби не са му връчени всички събрани в хода на ревизията доказателства, както и заповедта, с която възложилият ревизията орган по приходите е оправомощен по заместване. Оспорва връчването на Заповед за изменение на ЗВР № Р-22220319002754-020-003 от 27.09.2019 г. след срока за извършване на ревизията и счита за незаконосъобразна промяната на ревизиращия екип. Заявил, че получаването на информация от търговските банки е в нарушение на Закона за кредитните институции /ЗКИ/ и че освен това ревизиращите са излезли извън обхвата на ревизията, изисквайки данни за движението на средства по банкова сметка, открита по реда на чл. 39 от ЗА. Сочил, че постъпленията по тази сметка не са доход и не подлежат на облагане. Твърди, че са иззети и не са му върнати оригинални документи, а именно прономеровани кочани, издадени от Адвокатска колегия, Р., с което е поставен в обективна невъзможност да направи справка и да изложи мотивирани възражения. Заявява, че издаването на фактури не е достатъчно, за да се приеме, че по тях са получени плащания и е реализиран доход и че е следвало да бъдат направени насрещни проверки на контрагентите му. Оспорва размера на определената от ревизиращите начална разполагаема сума и излага съображения за отделните ревизирани периоди, включително за периодите, за които не са установени задължения, различни от декларираните. В заключение прави искане за прогласяване на нищожност на РА и ревизионният акт за поправка, а в противен случай да бъдат отменени като незаконосъобразни.

Административната инстанция намира за неоснователни възраженията за допуснати в хода на ревизията съществени процесуални нарушения.

Ревизионното производство образувано с със заповед за възлагане на ревизия, съобразно изискването на чл. 112, ал. 1 от ДОПК. ЗВР съдържа реквизитите, изискуеми по чл. 113, ал. 1 от ДОПК. Впоследствие били направени промени на срока за извършване на ревизията и състава на

ревизиращия екип. Това било изрично уредено от законодателя, видно от текста на разпоредбите на чл. 113, ал. 3 и чл. 114, ал. 2 от ДОПК. В цитираните правни норми не се съдържали допълнителни законови изисквания, при наличието на които това да е възможно. Достатъчно било промяната на ревизиращия екип и продължаване на срока на ревизията да бъдат направени по реда на чл. 113, ал. 3 от ДОПК и при спазване на ограниченията по чл. 114, ал. 2 и ал. 4 от ДОПК, както и заповедите за това да бъдат издадени от компетентен орган. В случая тези условия били налице. Правомощията на органите по приходите, издали ЗВР и заповедите за изменение на ЗВР, произтичат от разпоредбата на чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и издадените и описани по-горе заповеди на директора на ТД на НАП С.. Независимо от липсата на изрично законово изискване, съдържащо се в чл. 113 от ДОПК, в съответствие с разпоредбата на чл. 7, ал. 3 от ДОПК издаването на заповед за изменение на ЗВР, с която се прави промяна на ревизиращия екип, било предшествано от решение на възложилия ревизията орган по приходите за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка. В случая това станало с Решение № Р-22220319002754-098-001 от 27.09.2019 г. за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка, издадено от органа по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК. Причина за промяната била Заповед № 4456 от 25.09.2019 г. на и. д. директора на ТД на НАП С., с която първоначално определеният член на екипа - С. Р. Б., била преназначена в отдел „Селекция“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., считано от 01.10.2019 г.

Относно характера на сроковете за издаване на РД и РА, а именно дали са преклузивни или инструктивни, била налице константна практика на Върховен административен съд /ВАС/. ВАС многократно мотивирал становище за инструктивния им характер, тъй като с изтичането на тези срокове не се губело правото на оправомощените органи по приходите да издадат съответния данъчен акт. Освен това сроковете за оспорване на РД и РА започвали да текат от датата, на която тези актове са връчени на субекта, а не от датата, на която е следвало да приключи ревизията, съответно правото на защита на задължените лица не е накърнено.

Видно от преписката, всички документи, съставени в хода на ревизионното производство, били подписани електронно и връчени на задълженото лице на посочения от него електронен адрес по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК - ЗВР, заповеди за изменение на ЗВР, РД, РА, ревизионният акт за поправка, а също исканията за представяне на документи и уведомленията по чл. 124, ал. 1 и чл. 17, ал. 1 от ДОПК, били придружени с удостоверения за връчване. Във всяко удостоверение бил посочен връченият документ, датата на връчването му, чрез активиране от жалбоподателя на електронното съобщение, както и IP адресът и електронният адрес, от които е изтеглен съответният документ. Видно от удостоверението за връчване на РД, ведно с ревизионния доклад на жалбоподателя били връчени и всички доказателства, събрани в хода на ревизията и описани подробно на шест страници.

По изложените съображения административната инстанция намира за

неоснователна претенцията за прогласяване на нищожност на РА и РА за поправка на ревизионен акт.

По съществуващото на спора административната инстанция намира за неотнормими възраженията на жалбоподателя досежно неправилното определяне на размера на първоначалната разполагаема сума, включително посредством изследване на периоди извън обхвата на ревизията. За периодите, невключени в обхвата на ревизията, не били установени задължения. Що се касае до размера на началната разполагаема сума следвало да се има предвид, че при съпоставка на доходите и разходите на ревизираното лице не бил установен недостиг за нито един от ревизираните периоди. В случая не се касае за облагане на констатирано превишение на разходите над доходите на задълженото лице, тъй като такова превишение не било установено за нито един от ревизираните периоди.

Освен горното, видно от мотивите на РД и РА, на лицето били установени задължения за данък над декларирания само за ревизираните данъчни периоди 2013 г. и 2014 г.

АО намира жалбата за неоснователна в частта на установените задължения за данъчни периоди от 2015 г. до 2018 г. включително. За 2016 г. и 2017 г. не бил установен данък върху дохода над декларирания, а за периодите 2015 г. и 2018 г. били установени задължения в размер под декларирания.

Съгласно чл. 50, ал. 1 от ЗДДФЛ местните физически лица подават ГДД по образец за придобитите през годината доходи, подлежащи на облагане с данък върху общата годишна данъчна основа.

В хода на ревизията било установено и ревизираното лице не оспорвало наличието на подадени от него ГДД по чл. 50, ал. 1 от ЗДДФЛ. Не били представени доказателства жалбоподателят да е правил промени, свързани с декларирания данни, посредством подаване на нови декларации по реда на чл. 104 от ДОПК. По силата на чл. 105 от ДОПК задълженията по декларация, по която задълженото лице само изчислява основата и дължимия данък и/или задължителните осигурителни вноски, се внасяли в сроковете, определени в съответния закон. В случая се касае за задължения за данък върху дохода, които ревизираният субект следвало да внесе, част от които като авансов данък за доходи от стопанска дейност съгласно чл. 43, ал. 1 от ЗДДФЛ. Крайният срок за внасяне на данъка по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ за процесните периоди бил 30 април на годината, следваща годината на придобиване на дохода. В хода на ревизията, както и към жалбата не били представени доказателства, от които да е видно, че ревизираният субект е изпълнил това си задължение.

Освен това в жалбата били изложени съображения, касаещи оспорването на констатациите, които се съдържат в РД, а не съдържащите се в ревизионния акт. Ревизионните производства приключвали и задължения се установявали с ревизионните актове, а не с ревизионните доклади. Видно от мотивите и разпоредителната част на процесния РА, за посочените периоди на задължения субект не били установени задължения, различни от деклариранията. Жалбата не съдържа възражения, от които да е видно оспорва ли ревизираният субект размера и източниците си на доходи, които

сам е декларирал и по какви причини. Също така не се твърдяло, нито се представяли доказателства декларираните от него задължения за данък по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ да са внесени.

По горните съображения тази инстанция намира жалбата за неоснователна в частта на декларираните от ревизираното лице задължения за данък върху дохода за ревизираните данъчни периоди от 2015 г. до 2018 г. включително.

В частта на установените задължения за данък върху дохода по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ в размер над декларирания за ревизираните данъчни периоди 2013 г. и 2014 г. АО намира жалбата за основателна.

Видно от мотивите на РА, за данъчен период 2013 г. на ревизираното лице бил установен данък върху дохода над декларирания в размер на 6 820,55 лв. Направени били констатации за наличие на получени от лицето, но недекларирани плащания от клиенти. Същите са описани в РД в табличен вид.

При проверка на приложените по преписката документи РО установил, че са налице сключени от жалбоподателя договори за правна защита, на които било отбелязано дължимо възнаграждение и начин на плащане. Част от наличните по преписката договори били нечетливи, поради което не можело да се направи проверка съответстват ли попълнените в тях данни на посочените в таблицата. Освен това при съпоставка на друга част от договорите с данните в табличен вид се констатирани несъответствия. Например относно платеща С. С. К. се установило, че е включена в справка с платена сума в размер на 16 360,29 лв. с ДДС и 13 633,58 лв. без ДДС. Представен бил сключен между това лице и жалбоподателя Договор № [ЕГН]/2013 г. за правна защита, в който било отразено дължимо възнаграждение в размер на 16 360, 29 лв. и получено в размер на 11 500,00 лв. Относно платеща Н. П. К. се установило, че е отбелязана с платена сума в размер на 15 050,52 лв. с ДДС и в размер на 12 542,10 лв. без ДДС. Налице бил сключен между страните Договор №[ЕИК]/30.07.2013 г. за сумата от 15 050,52 лв., в който било отразено плащане по банков път. Не е налично банково извлечение, от което да е видно кога е направено плащане и в какъв размер. Относно включеното в справка лице Р. Т. С. се установило, че фигурира като платец на сумата 13 558,72 лв. с ДДС и 11 298,93 лв. без ДДС. В сключения между страните Договор №[ЕГН] от 20.12.2013 г., е посочено, че плащането е извършено на 09.12.2014 г. От това следвало, че доходът следва да се разглежда като получен през 2014 г., а не през 2013 г. За Е. Д. Д. се установило, че е налице Договор № [ЕГН] от 01.01.2013 г., с който е договорено възнаграждение в размер на 14 100,00 лв. Това е и сумата с ДДС, вписана в справка, съответно 11 750,00 лв. без ДДС. По данни от отбелязаното върху договора, сумата е платена в брой, след което имало отбелязване, че са върнати 10 000,00 лв. За изясняване на действително платеният от клиента доход следвало да му бъде направена насрещна проверка.

За 2014 г. ревизиращите приели като доход на задълженото лице сумата на декларираните продажби по СД по ЗДДС. Не бил направен анализ за произхода на разликата от 27 706,45 лв. по данни от ГДД по чл. 50, ал. 1 от ЗДДФЛ. Не било установено кои конкретно са продажбите, доходът от които не е отразен в ГДД на жалбоподателя. Освен това следвало да се установи

дали се касае за получени плащания по издадените фактури. Съгласно чл. 50, ал. 1, т. 1 от ЗДДФЛ, местните физически лица подавали ГДД по образец за придобитите през годината доходи, подлежащи на облагане. От така формулирания текст на цитираната правна норма следвало, че доходи, които не са придобити или не са придобити през съответната година, независимо от наличието на издадени към платеща фактури, не подлежат на облагане за съответната година.

По горните съображения АО намира за необходимо да отмени РА в частта на установените задължения за данък върху дохода за ревизираните данъчни периоди 2013 г. и 2014 г. В тази му част ревизионният акт следвало да се върне за нова ревизия.

При повторната ревизия да се направи проверка на договорите, сключени между жалбоподателя и лицата, описани в таблиците от РД. Конкретно за всяка от сумите ревизираният субект следвало да даде обяснение, както и да представи доказателства платена ли е сумата, кога и в какъв размер. Едновременно с това трябвало да се направят насрещни проверки на платците, част от които са юридически лица. Да се изискат сключените с жалбоподателя договори и документи за направени във връзка с това плащания. Във връзка с констатираната разлика от 27 706,45 лв. между отчетените продажби за 2014 г. и декларирания от лицето доходи следвало да се направи анализ и да се установи конкретно кои са издадените фактури за продажби, платени ли са фактурираните суми, дата и начин на плащане.

По съображения, изложен в частта на облагането по ЗДДФЛ РО преценил като неоснователна жалбата срещу РА в частта на установените задължения за задължителни осигурителни вноски за ДОО и за здравно осигуряване за ревизираните данъчни периоди 2015 г. – 2018 г.

Жалбоподателят не изложил конкретни възражения срещу РА в тази му част. Предвид искането за отмяна на ревизионния акт изцяло АО намира, че следва да се произнесе по законосъобразността на РА и в частта на установените задължения за задължителни осигурителни вноски.

Установено било, че за ревизираните периоди лицето не е подало декларации обр. 1 и обр. 6 по Наредба №Н-8 от 29.12.2005 г. за съдържанието, сроковете, начина и реда за подаване и съхранение на данни от работодателите, осигурителите за осигурените при тях лица, както и от самоосигуряващите се лица /отм., но в сила за процесните периоди/. Установено било също, че жалбоподателят не е внасял задължителни осигурителни вноски за ДОО и ДЗПО, а за здравно осигуряване е внасял суми в минимален размер, несъответстващ на размера на декларирания от него доходи.

С оглед това и като е съобразил разпоредбите на чл. 6, ал. 7 и ал. 8 от КСО и чл. 40, ал. 1, т. 2 от ЗЗД, ревизиращият екип установил дължими задължителни осигурителни вноски за ДОО и здравно осигуряване, които съответствали на декларирания от ревизирания субект доходи за периодите 2015 г. – 2018 г.

Предвид отмяна и връщане за нова ревизия на РА в частта на установените задължения за данък върху дохода над декларирания за ревизираните данъчни периоди 2013 г. и 2014 г., ревизионният акт следвало да се отмени и върне за нова ревизия и в частта на установените задължения за

задължителни осигурителни вноски за посочените периоди. При установяване на размера им следвало да се съобрази размерът на реализирания от лицето облагаем доход за посочените данъчни периоди 2013 г. и 2014 г.

При повторната ревизия документите, събрани в хода на настоящата следвало да бъдат присъединени с протокол.

В ревизионния доклад, издаден в следствие връщането по реда на чл. 155, ал. 4 от ДОПК, следвало изчерпателно да се опише указаното в решението на РО, като се посочи как е изпълнено, респективно да се посочат причините за неговото неизпълнение.

Следвало да се има предвид, че очертаните в мотивите на решението действия, които следвало да бъдат предприети в хода на новото ревизионно производство, не били изчерпателни и не ограничавали ревизиращия орган по приходите, който съобразно предоставените му от ДОПК правомощия да извърши и други действия, които водят до изясняване на относимите към случая обстоятелства. Изводите следвало да бъдат формирани след обстоен анализ на събраните в производство по ДОПК релевантни доказателства при съобразяване с действащата за периода нормативна уредба.

Воден от гореизложеното отменил Ревизионен акт №Р-22220319002754-091-001 от 01.04.2019 г. и Ревизионен акт за поправка на РА №П-22220320058242-003-001 от 08.04.2020 г., издадени от К. Г. М. – орган, възложил ревизията и Б. В. М. – ръководител на ревизията, в оспорената част на установените задължения за данък върху дохода по ЗДФЛ за данъчни периоди 2013 г. и 2014 г., както и в частта на установените задължения за задължителни осигурителни вноски за ДОО, и за здравно осигуряване за ревизираните данъчни периоди 2013 г. и 2014 г. Върнал административната преписка на органа, издал заповедта за възлагане на ревизията, като указвал в 30-дневен срок от връчване на решението да бъде издадена нова заповед за извършване на ревизия за горепосочените видове задължения и периоди от друг ревизиращ екип в срока по чл. 114, ал. 1-4 от ДОПК и провеждане на ревизионно производство, съобразно указанията, изложени в мотивите на решението и потвърдил Ревизионен акт № Р-22220319002754-091-001 от 01.04.2019 г. и Ревизионен акт за поправка на РА № П-22220320058242-003-001 от 08.04.2020 г. в останалата оспорена част.

**Съдът като взе предвид констатациите в обжалвания ревизионен акт, становищата на страните и представените по делото доказателства, направи следните правни изводи:**

Жалбата е подадена срещу подлежащ на оспорване РА след изчерпване на фазата на административния контрол, от лице с активна процесуална легитимация и в рамките на преклузивния срок по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Същата отговаря на изискванията на чл. 149 от ДОПК и като такава е процесуално допустима за разглеждане по същество.

След извършена проверка съдът установи, че ревизионният акт е издаден от оправомощени органи, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в приложимата му редакция, в рамките на тяхната компетентност, определена със съответните Заповеди. Заповедите за възлагане на ревизията също са издадени от компетентни органи, в кръга на техните правомощия, определени с посочените по-горе заповеди.

С РА са определени задължения на жалбоподателя в качеството му не физическо лице за периода, на което е възложена ревизията, в тази връзка същият не страда от пороци, водещи до неговата нищожност. Ревизията е приключила в срока установен от чл. 114, ал. 2 от ДОПК, в приложимата редакция, Ревизионен доклад е съставен и връчен на данъчния субект в определения от чл. 117, ал. 1 и ал. 4 от ДОПК срок. Ревизионен акт е издаден в определения от чл. 119, ал. 2 от ДОПК срок. Ревизионният акт е издаден в предвидената в чл. 120 от ДОПК форма и съдържа изложение на фактическите и правните основания за постановяването му, с извършено позоваване на изготвения ревизионен доклад. На задълженото лице е била предоставена достатъчна възможност да представи изисканите му документи и сведения в хода на извършваната му ревизия, същото е бил редовно уведомявано както за откриването на ревизионното производство, така и за всички последващи действия на органите по приходите, а също и за исканите от тях доказателства от значение за установяване размера на публичните му задължения. Безспорно жалбоподателят е уведомен за установените обстоятелства по чл. 122, ал. 1 от ДОПК с писмено уведомление по реда на чл. 124, ал. 1 от същия кодекс. В хода на ревизията органите по приходите са попълнили преписката с необходимите според тях доказателства, на база на които е извършена проверка на релевантните за облагането на жалбоподателя обстоятелства. Извършените въз основа на тези доказателства фактически констатации и направените правни изводи са предмет на преценка при проверката за материалната законосъобразност на РА и ще бъдат обсъдени по-долу в настоящото решение. Отделно в процесуалния закон са предвидени достатъчно възможности ревизираното лице в пълнота да упражни правото си на защита чрез попълване на преписката с необходимите доказателства, включително чрез отправяне до решаващия орган или до съда на искания за тяхното събиране, като в конкретния случай жалбоподателят се е възползвал от тези възможности, в преценения от него за необходим обем. Предвид горното, съдът намира, че процедурата по издаване на оспорения Ревизионен акт, е съобразена с приложимите за случая процесуални норми на ДОПК и не са налице процесуални нарушения, засягащи законосъобразността на ревизионния акт в неговата цялост.

В хода на ревизията, РЕ твърдят, че по сметка на жалбоподателя постъпвали суми от клиенти. В резултат на направените проверки било констатирано, че част от постъпилите суми не са доход на лицето, а средства на клиентите, съхранявани на основание чл. 39 от ЗА. Установено било също, че жалбоподателят е имал сключени договори с клиенти - физически и юридически лица, описани в РД, от които получавал плащания без да издава фактури и без да включва такива в дневниците си за продажби по ЗДДС. За данъчен период 2013 г. данъчно задълженото лице не декларирало получени доходи общо в размер на 100 010,02 лв. и за 2014 г. - в размер на 4 018,03 лв. Размерът на доходите бил определен въз основа на данните, съдържащи се в проверените от ревизиращия екип кочани/разписки за платени адвокатски услуги. Освен това за периода 2014 г. било констатирано, че декларираният от задълженото лице доход по ГДД по чл. 50, ал. 1 от ЗДДФЛ е в по-малък

размер от сумата на продажбите по подадените справки-декларации /СД/ и дневници за продажби по ЗДДС. Разликата възлизала на 27 706,45 лв.

При тези факти и обстоятелства и след като ревизиращите изискали от жалбоподателя, но същият не представил доказателства за формиране на доходите и разходите му за ревизираните години, органите по приходите приели, че е налице основание за извършване на ревизията по реда на чл. 122 и сл. от ДОПК. Изготвено било Уведомление №Р-22220319002754-113-001 от 25.09.2019 г. по чл. 124, ал. 1 от ДОПК, връчено на електронния адрес на задължения субект на 26.09.2019 г. Посочени били обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 1, т. 2 и т. 5 от ДОПК, а именно: до започване на ревизията не била подадена декларация, когато задължението се определяло по декларация /предвид липса на подадени декларации за дължими задължителни осигурителни вноски/; налице били данни за укрита приходи или доходи; документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци, липсвали или били повредени до степен негодни за ползване. Жалбоподателят бил уведомен, че основата за облагане с данък върху годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ и осигурителният му доход за ревизираните периоди, ще бъдат определени по реда на чл. 122 -124 от ДОПК. Предоставен му бил 14-дневен срок за вземане на становище и представяне на доказателства.

В отговор жалбоподателят депозирал писмено възражение срещу облагането по реда на чл. 122 от ДОПК и декларирал начална разполагаема сума в брой към първия ревизиран период - 01.01.2013 г., в размер на 91 850,00 лв. За останалите ревизирани периоди посочил, че не си спомня с какви средства в брой разполагал към началото и към края на отделните периоди.

Настоящият състав намира, че изчислените по посочения начин допълнителни задължения за данък по ЗДДФЛ за 2015 г. – 2018 г., в размер на 37 745.60 лева - главница и лихва в размер на 11 798.45 лева за дейността на жалбоподателя са неправилно определени. На първо място съдът намира, че за дейността на лицето не се установяват сочените от органите по приходите основания за определянето на данъчните основи по аналог. Приобщените към делото доказателства не установяват по безспорен начин основанията по чл. 122, ал. 1, т. 1, т. 2 и т. 5 от ДОПК за определянето на задълженията на жалбоподателя по особения ред, т.е. данни за укрита приходи от дейността. В тази насока фактически жалбоподателят оспорва установяването на реализирани приходи и разходи, с което са нарушени основни принципи за обективност и безпристрастност, при издаването на РА и констатираните с него данъчни задължения, като са допуснали деклариране на приходи за които не е установено дали в действителност са получени.

При така установеното от фактическа страна, настоящият състав намира за основателни направените от жалбоподателя възражения за недоказаност.

С констатациите на РО в РД и РА е обсъдено движението на парични средства по адвокатските сметки и е прието, че това е приход при неправилно тълкуване на чл. 39 от ЗА и НСС 7 „Отчет на паричния поток“ и този приход е обложен с данък, съгласно ЗДДФЛ.



В случая РЕ е излязъл извън предмета на ревизията и ревизионното производство, защото от една страна се твърди че сметките по чл. 39 от ЗА не са предмет на ревизионното производство, а от друга, движението по нея е прието за приход на жалбоподателя и е обложен с данък.

С оглед на горепосоченото съдът счита, че в РА не се съдържат мотиви и констатации относно констатираните данъчни задължения на ревизираният субект, а само индивидуализация на извършени от него действия.

В РА не се съдържат мотиви, констатации и доказателства на които са изградени тези мотиви, за да са налице констатации за наличие на данъчни задължения подробно описани в РА.

С оглед гореизложеното съдът счита така издаденият РА, в частта в която се обжалва за констатирани задължения на Данък общ доход по ЗДДФЛ за непълен, неясен, необоснован и неаргументиран. В същия липсва и индивидуализация на каквито и да писмени или гласни доказателства обуславящи установеният размер на данъчни задължения, при установяването на данъчните задължения за процесите периоди от 2015 г. до 2018 г. по ЗДДФЛ ревизиращите органи не са се съобразили със принципите за Отчет на паричния поток; НСС 18-Приходи при субсидиарното им прилагане и са нарушили НСС 7.

НСС 7 е нарушен, като не е отразено крайното салдо на жалбоподателя към 31.12. на предходната година, като начално салдо към 01.01. на следващата година / дори и ири 25 % признати разходи / не е отразено като крайно салдо към 31.12. на предходната година и начално салдо към 01.01. на следващата година.

Нелогично е да се признава доход, начислява данък и да се твърди реализиран доход в стотици хиляди лева и при нормативно признати разходи от 25 %, когато оставащата сума е по - голяма от 0,00 лева да не бъде отразена в таблиците като начално салдо. От друга страна, при извършеното ревизионно производство, в нарушение и неправилно тълкуване на НСС 18 ревизиращите органи са приели суми постъпили по откритата специална сметка по чл. 39 от ЗА / въпреки, че е цитирано че това не е предмет на ревизията / като приход.

Прякото тълкуване на чл. 39 от ЗА в контекста на прилагане на НСС18 и дори ЗС / парите са особен вид вещь, но са приети за движими вещи / при определяне на прихода не може да бъде изведена констатация от ревизиращите органи, че паричните средства собственост на трети лица постъпват по сметката по чл. 39 от ЗА и са собственост на ревизираният субект, а това се явява и негов приход.

Правилата регулирани с НСС 7 и тези в НСС - 18 определят, че движими вещи - парични средства собственост на трети физически и юридически лица, след като са в държане на ревизираният субект са негова собственост и още повече негов приход.

С процесната материалноправна норма се залага процент на признаните разходи независимо от обема на реализираните приходи.

С налагането на това ограничително условие се нарушават принципите на равенство между отделните данъчно задължени лица.

Налице е и се създава неравенство между данъчно задълженото лице и

субекти, ако те са физически лица или юридически лица.

Доколкото в НСС и Част втора на ЗКПО и Зсч е допустимо и е налице право за приспадане на разходите съобразно техният размер и документална обоснованост, хроноличност на стопанските операции, тяхното отчитане и др. фактори за получаване на верен финансов резултат и деклариране на реална печалба.

Недопускането на деклариране на разходи представляващи повече от 25 % от общият оборот на физическото лице води до невярно отчитане на финансовият му резултат.

В тази ситуация физическото лице което подава своята годишна декларация е принудено да декларира неверен финансов резултат или е принудено да заплати по - висок данък несъобразен с реалното отчитане на финансовият му резултата и по - високо изчислена / нереална/ данъчна печалба . С оглед на горното да заплати и по - висок данък.

От страна на органите по приходите е налице неправилно прилагане и тълкуване на материалните разпоредби или конкретно на непълнотата в тях и прилагане на основни правила за счетоводна отчетност, движение на парични потоци, отчитане на приходите и разходите.

Това неправилно тълкуване и прилагане на материалноправни норми и основни правила на счетоводната отчетност и движението на паричните потоци води до два основни извода :

Нарушаване на принципа за обективност и безпристрастност .

Гореизложеното, освен до нарушаване на принципа на обективност и безпристрастност.

Когато на едно физическо лице в един отчетен период и една календарна година, му бъде наложено да декларира по силата на правна норма по - висок приход, въпреки направеният срещу положен разход по - голям от 25 % , то, той има възможност в следващата година да укрие част от прихода които следва да бъде обложен за данъчни цели с оглед на декларираният по - висок финансов резултат от предходната година.

В проведеното ревизионно производство ревизиращите органи, не са извършили необходимите действия по установяване на реализирани приходи и разходи, с което са нарушили принципите за обективност и безпристрастност, като са констатирани данъчни задължения, за които не са установили дали в действителност са получени.

През целият ревизиран период жалбоподателят не е прилагал към подадената от него по чл. 50 от ЗДДФЛ ГДД приложения. С оглед на което при органите по приходите и в ревиращите органи е била налице неяснота, относно дали този деклариран приход е реален или нереален.

Всичките получени приходи и тяхната документална обоснованост, не само по отношение на създадени документи - Договори за правна помощ и съдействие, но и по отношение на реално заплатени и получени парични суми по тях.

С оглед на упражнявата свободна професия от жалбоподателя Ч., следва че получаваният от него доход е по смисъла на чл.10, ал.1, т 3 от ЗДДФЛ, а дохода се счита за признат когато е изпълнено условието на чл. 11, ал. 1, т. 1 и т.2 от ЗДДФЛ .

В конкретния случай ревизиращите органи не са извършили проверка за наличие на доказателства за плащане на процесните суми. Т.е. налице ли е реално реализиран доход.

С оглед на горното, така издаденият РА се явява немотивиран и неоснователно, издаден при липса на констатации и доказателства за реално платени суми по сключените договори за правна защита.

Бездействието на ревизиращите органи в тази посока освен че нарушава основните принципи на чл. 3 и чл. 5 от ДОПК създава възможност и за една по своята същност порочна практика изразяваща се в деклариране на приходи от трети лица, които не са реални и реализирани и вследствие на това действие, същите да се водят „законни приходи“ въпреки, че върху тях не е платен дължимият данък и няма писмени доказателства за плащането.

Ревизиращите органи не са установили реалността на получените приходи, а са потвърдили техният деклариран размер по подадена ГДД без приложенията към нея.

Ревизиращите органи при извършване на насрещни проверки относно реалността на приходите и в случай, че не е констатирано получаване на приходи в размера на декларираното е следвало да коригират подадената ГДД, като намалят декларираният финансов резултат и приход съобразно размера на доказаните доходи, намален с процента на признати разходи, когато същите не са документално обосновани.

В хода на ревизионното производство и за разлика от горепосочените факти и обстоятелства в този ревизиран период - данъчна 2018 г. ревизируваният субект е представил към подадената по чл. 50 от ГДД декларация и всички писмени документи доказващи реализирани от него разходи - приложени към подадената ГДД. В хода на ревизионното производство ревизиращите органи неправилно са изтълкували и приложили чл. 29, ал.1 т.3 , чл. 30 , чл. 48 от ЗДДФЛ.

В конкретният случай за 2018 г. приложените разходни документи за данъчна 2018 г., надвишават в процентно съотношение заложените нормативно признати разходи по чл. 29, ал.1, т. 3 от ЗДДФЛ от 25 % .

В този случай, ревизиращите органи е следвало да се съобразят субсидиарно с чл.26, ал.1 от ЗДДФЛ и Глава шеста на ЗКПО, относно признатите разходи.

Съгласно прилагане на основните правни принципи и теории регулиращи данъчното законодателство и начина на формиране на облагаемият доход, следва да се има предвид, че лицата упражняващи свободни професии, ако не са регистрирани по ЗДДС лица прилагат т.нар. едностранна счетоводна отчетност . В този случай получените приходи се намаляват с документално доказаните и признати разходи, за да формират облагаемият доход.

Всяко отклонение от този основен принцип води до съставяне на невярна ГДД с неверни данни и предоставяне на възможност за деклариране на повече от реално съществуващото крайно / 31.12./ и начално /01.01./ салдо на предходна и следваща данъчна година.

Съгласно чл. 124, ал. 2 от ДОПК, фактическите констатации в РА се смятат за верни до доказване на противното, но с оглед общия принцип за разпределянето на доказателствената тежест в процеса, отрицателният факт, а именно твърдяното от жалбоподателя, е следвало да бъде оборено от

ревизиращите органи чрез установяване на съответните положителни факти. Ето защо не следва при оспорване на всички извършени фактически констатации в тази насока още в хода на ревизията, от приходната администрация да се размества определената от закона доказателствена тежест относно установяването на основанията за ревизията по чл. 122 от ДОПК. Доказателствената тежест за обосноваване наличието на всички факти, сочещи на укрити от ревизираното лице в качеството му на физическо лице приходи. В разглеждания случай тези факти не са доказани, т.е. от органите по приходите не е установено соченото от тях обстоятелство, представляващо основание за извършване на ревизията за установяване на задължения за ДДС и ЗДДФЛ от тази дейност по особения ред – това по чл. 122, ал. 1, т.1, т. 2 и т.5 от ДОПК.

Следователно, оспореният РА, потвърден с Решение № 995/22.06.2020г. изд. от Е. С. П. като Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, в обжалваната му част, следва да бъдат отменени.

При този изход на делото в полза на жалбоподателя следва да бъдат присъдени разноски. Предвид това, че такива не са претендирани от него, съдът не дължи произнасяне.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, съдът

#### Р Е Ш И :

Отменя по жалба на **А. С. Ч., ЕГН [ЕГН]**, постоянен адрес: [населено място]. [улица], ет.1, ап.1, Ревизионен акт № Р-22220319002754 - 091 -001. 01.04.2020 г. и Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт № П-22220320058242 - 003 - 001/ 08.04.2020г. изд. от К. Г. М. - Н-к сектор и Б. С.- Гл. инси. по приходите при ТД на НАП – С., в частта потвърдена с Решение № 995/22.06.2020г. изд. от Е. С. П. като Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, с което Ревизионен акт № Р-22220319002754 - 091 - 001/ 01.04.20 г. изд. от К. Г. М. - Н-к сектор и Б. С. - Гл. инсп. по Приходите и Д. М. - Гл. инсп. по приходите при ТД на НАП - С., а на 08.04.2020 г. и Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт № П-22220320058242-003-001/08.04.2020 г. изд. от К. Г. М. - Н-к сектор и Б. С. - Гл. инсп. по приходите и Д. М. - Гл. инсп. по приходите при ТД на НАП – С., в частта му на установени данъчни задължения по ЗДДФЛ за 2015 г. – 2018 г., а именно за констатирани данъчни задължения в размер на 37 745.60 лева - главница и лихва в размер на 11 798.45 лева.

Решението подлежи на обжалване пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

Решението да се съобщи на страните чрез изпращане на преписи от него по реда на чл. 137 от АПК.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:

