

РЕШЕНИЕ

№ 25165

гр. София, 23.07.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69 състав, в
публично заседание на 25.06.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Кристина Петрова, като разгледа дело номер **10929** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 – 161 ДОПК.

Образувано е по жалба на Е. А. Б., ЕГН [ЕГН], от [населено място],[жк], [жилищен адрес] срещу Ревизионен акт (РА) №Р-22221523007399-091-001 от 09.07.2024 г., издаден от Д. А. И. - орган, възложил ревизията и З. Г. Т. - ръководител на ревизията, частично потвърден с Решение № 1316 от 27.09.2024 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) [населено място], относно установен данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) за периодите от 2018 г. до 2020 г., както следва: за 2018 г. в размер на 33 728,14 лв. главница, ведно с лихви за забава в размер на 19 229.23 лв., за 2019 г. в размер на 30 813,22 лв. главница, ведно с лихвиза забава в размер на 14 434.44 лв. и за 2020 г. в размер на 17 054,55 лв. главница, ведно с лихви за забава в размер на 6250.42 лв., или общо в размер на 121 510.00 лв.

Жалбоподателят излага доводи за нищожност и незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради неправилно приложение на закона. Твърди, че РА е издаден при нарушение на местната компетентност на възложителя на ревизията и на издателите му. Сочи неправилно приложение на чл.112, ал.2 ДОПК и чл.10, ал.9 от ЗНАП, без да са му връчвани актове по промяна на териториалната компетентност. Оспорва наличието на основание по чл.122, ал.1, т.7 от ДОПК и твърди, че не му е връчен документ за съпоставка на доходите и разходите му за ревизираните години 2018 г. – 2020 г. Поддържа, че е имал налични парични средства към 01.01.2017 г. в размер на 500 000 лв. в резултат на спестявания от предходните 5 години. Счита, че следва подхода на приходните органи, които също са приели, че за 2017 г. е имал недекларирани доходи в размер повече от 100 000 лв. Навежда доводи, че неправилно са определени разходите

му за живот и издръжка при тяхното дублиране и липса на доказателства реално да са сторени. Оспорва непризнаването на 150 000 лв., получен през 2019 г. заем от майката на съпругата му, който е опростен през 2020 г. Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт.

Ответникът Директор на ДОДОП [населено място] оспорва жалбата чрез юрк. К.. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221523007399-020-001 от 13.12.2023 г., връчена на 03.01.2024 г., изменена със Заповеди за изменение на ЗВР №Р-22221523007399-020-002 от 19.01.2024 г., №Р-22221523007399-020-003 от 11.03.2024 г. и №Р-22221523007399-020-004 от 03.04.2024 г., издадени от Д. А. И., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП П., оправомощен със Заповед №З-ЦУ-869 от 03.05.2023 г. на зам. изпълнителния директор на НАП и Заповед №РД-01-379 от 04.05.2023 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия за определяне на данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 2017 г. до 2022 г.

По силата на чл.10, ал.9 от ЗНАП (нова, в сила от 01.01.2021 г.) при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции изпълнителният директор на НАП или оправомощено от него лице може със заповед да нареди служители от една териториална дирекция на НАП да осъществяват правомощията си по отношение на лица, за които съгласно правилата на чл. 8 от ДОПК компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа.

Разпоредбите на чл.7, ал.1 и чл.8 от ДОПК уреждат компетентността на органите по приходите – обща по чл.7, ал.1 от ДОПК (актовете по този кодекс се издават от орган по приходите, съответно от публичен изпълнител, от компетентната териториална дирекция) и териториална по чл.8, ал.1 от ДОПК.

Нормата на чл.12, ал.6 от ДОПК предвижда, че правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 не се прилагат за органи по приходите или публични изпълнители, определени от изпълнителния директор на НАП или от оправомощен от него заместник изпълнителен директор. Правомощията на органите по приходите по ал. 2 се осъществяват на територията на цялата страна независимо от компетентността по чл. 8.

Възможността за промяна на териториалната компетентност безспорно е приложима и в ревизионното производство, в което разпоредбата на чл.112, ал.2, т.1 ДОПК урежда компетентност на възложителите на ревизията, определена от териториалния директор на компетентната териториална дирекция. Няма спор, че съгласно чл.8, ал.1 от ДОПК компетентна ТД на НАП в случая е в [населено място]. Именно посочената териториална компетентност е променена в процесната ревизия на основание законовата възможност по чл.12, ал.6 от ДОПК и чл.10, ал.9 ЗНАП. Това е сторено със Заповед № З-ЦУ-869 от 03.05.2023 г. на З. Г. – заместник изпълнителен директор на НАП, чиято компетентност произтича от Заповед № ЗЦУ-ОПР-22 от 22.08.2022 г. на изп. директор на НАП.

За доказване компетентността на възложителя на ревизията ответникът е представил Заповед № З-ЦУ-2602 от 12.12.2023 г., издадена при делегиране на правомощия на заместник изпълнителен директор на НАП (макар и при непредставена Заповед № ЗЦУ-ОПР-24 от 15.06.2023 г., предвид посочването ѝ в Заповед № З-ЦУ-2602 от 12.12.2023 г.), с която на основание чл.10, ал.9 от ЗНАП е разпоредено служителите на ТД на НАП, посочени в Заповед № З-ЦУ-2303 от 06.11.2023 г. и Заповед № З-ЦУ-2388 от 20.11.2023 г. да осъществяват производства по данъчно-осигурителен

контрол, за които компетентна териториална дирекция по чл.8 от ДОПК е ТД на НАП С..

С приложение към Заповед № 3-ЦУ-2602/12.12.2023 г., процесната ревизия на Е. А. Б., по отношение на когото териториално компетентна е ТД на НАП [населено място], е възложена на ТД на НАП [населено място]. С т.14 от Заповед № РД-01-379 от 04.05.2023 г. на директора на ТД на НАП С. на Д. А. И. - началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП П., са възложени функции на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК.

Съгласно Тълкувателно решение № 3 от 26.06.2025 г. по тълк. д. № 2/2024 г., ОСС на ВАС, I и II Колегия, не е нищожен ревизионен акт, издаден в резултат на ревизия, възложена от орган по приходите - служител на една териториална дирекция на Националната агенция за приходите, определен със заповед по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК на директора на друга териториална дирекция на Националната агенция за приходите въз основа на заповеди по чл. 12, ал. 6, изречение първо ДОПК и чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, по отношение на лице, за което съгласно правилата на чл. 8 ДОПК компетентни са органите на втората (другата) териториална дирекция. В мотивите на тълкувателното решение са обособени две групи вътрешни актове на администрацията, с ефект върху валидността на крайния акт на ревизионното производство. В първата група са актовете по чл. 12, ал. 6 ДОПК и чл. 10, ал. 9 ЗНАП, издавани от изпълнителния директор на НАП в качеството му на орган на управление на агенцията /вж. чл. 4, ал. 1 ЗНАП/, като с разпоредбата на чл. 12, ал. 6, изр. 1 ДОПК се дерогират правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 ДОПК. Към втората група актове се отнася заповедта на териториалния директор по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК, която е предвиден от закона способ за персонализиране на компетентност, чийто източник е законът (така в мотивите на ТР № 5 от 22.06.2015 г. по тълк. д. № 4/2014 г. на ОСС на ВАС, I и II колегия). От разширяването до територията на страната на компетентността на органа по приходите със заповедта по чл. 12, ал. 6, изр. 1 ДОПК не следва включването в нея на правомощието по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК за възлагане на ревизии. Преценката за необходимостта служителите на НАП да осъществяват правомощията си извън територията, ограничена от правилата на чл. 8 ДОПК, е за субекта по чл. 10, ал. 9 ЗНАП. Тя не поражда преки правни последици извън съдържанието на правоотношението между служителя и органа по назначаването и с арг. от чл. 2, ал. 2, т. 3 АПК не подлежи на съдебен контрол за законност, включително инцидентен. Със заповедта по чл. 10, ал. 9 ЗНАП се осъществява разпределяне на трудовия ресурс за изпълнение на функциите на агенцията по чл. 3, ал. 1, т. 2 ЗНАП. Преценката на необходимостта е в дискрецията на органа на управление на агенцията. Естеството на акта на изпълнителния директор изключва прилагането към него на контрола по чл. 169 АПК, като за издателя на акта не съществува задължение да го мотивира. Ревизионният акт не е опорочен от обстоятелствата, че ревизията е възложена и в състава на издалите го органи по приходите като възложител на ревизията е участвал орган по приходите от друга териториална дирекция, щом ревизията е проведена в компетентната териториална дирекция, а възложилият е от кръга на тези по чл. 12, ал. 6, изр. 1 ДОПК и е определен по реда на чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК от директора на компетентната дирекция. Липсва ограничение адресатите на заповедта да са от същата дирекция. Крайният извод е, че заключителният акт в ревизионно производство, образувано по възлагане от орган по приходите от териториална дирекция различна от компетентната по чл. 8 ДОПК, който е определен със заповед по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК на териториалния директор на компетентната дирекция и е в субективните предели на заповеди по чл. 10, ал. 9 ЗНАП и чл. 12, ал. 6 ДОПК, е валиден.

По изложените съображения, при изпълнение на визираните законови предпоставки и съобразно задължителното тълкуване, дадено с Тълкувателно решение № 3 от 26.06.2025 г. на ВАС, съдът приема, че процесната ревизия е възложена от компетентен териториален орган по приходите, респ. не е налице основание за нищожност на РА поради липса на териториална компетентност.

Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали ЗВР, РД и РА, се установява от представени от ответника доказателства – на технически носител (диск) и удостоверения на л.68-76 от делото. Доказателствата не са оспорени от противната страна, вкл. по реда на чл.184 ГПК, поради което съдът приема, че оспореният РА не е нищожен поради възлагане на ревизията от некомпетентен орган по приходите или поради неполагане на квалифицирани електронни подписи от издателите на ЗВР, РА или РД.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221523007399-092-001 от 17.06.2024 г., срещу който не е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА №Р-22221523007399-091-001 от 09.07.2024 г., издаден от Д. А. И. - орган, възложил ревизията и З. Г. Т. - ръководител на ревизията, връчен на 11.07.2024 г.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/, в отговор на които са представени декларации.

Приобщени са доказателства при предходна проверка на лицето, приключила с Протокол №ПФ-22221523000292-073-001/08.01.2024 г., описани в РД /стр. 4 - 7/.

Извършена е насрещна проверка на „ЕМИ КОМЕРС“ ООД, ЕИК[ЕИК], в което Е. Б. е съдружник. Ревизираното лице е предоставяло заеми на посоченото дружество и е получавало парични средства от него.

Извършени са проверки в информационната система на НАП относно извършени от лицето покупки от регистрирани дружества по ЗДДС, подадени годишни данъчни декларации по чл. 50 от ЗДЦФЛ, изплатени суми по трудови и извънтрудови правоотношения.

Установено е, че Е. А. Б. е местно физическо лице по смисъла на чл. 4, ал. 1 от ЗДЦФЛ и по силата на чл. 6 от същия закон е носител на задължението за данъци върху доходи, придобити от източници в България и в чужбина. Същият е в граждански брак, с едно пълнолетно дете.

Лицето притежава недвижими имоти, придобити преди ревизирания период - земеделски земи в [населено място], [община], поземлен имот в Б. и УПИ, с гараж-работилница в [населено място], [жк]. През 2020 г. е придобит имот в Гърция и поземлен имот 1 998,00 кв.м. в Б., местност Б.. През 2017 г. Е. бучински и И. Б. /съпруга/ са извършили замяна на имоти /магазин 2, магазин 3, склад, заведение/, находящи се в [населено място], ул. И. М., сграда № 849, срещу придобиване на 2 450 поименни акции, с номинал 10,00 лв. от капитала на „ПИРИНКОМЕРС 99“АД, ЕИК[ЕИК]. С нотариален акт от 23.08.2022 г. ревизираното лице и съпругата му са извършили продажба на поземлен имот с площ 1 998 кв.м., находящ се в Б., местност Б..

За 2017 г. от Е. Б. са декларирани в ГДД по чл. 50 от ЗДЦФЛ доходи от трудови правоотношения в размер на 45 970,00 лв., доходи от наем в размер на 6 070,97 лв. и непогасени остатъци от предоставени парични заеми към 31.12.2017 г. в размер на 1 326 000,00 лв., от които предоставените през годината заеми са в размер 41 807,92 лв. Непогасените остатъци по получени парични заеми към 31 декември на годината са в размер на 540 000,00 лв.

За 2018 г. от лицето са декларирани доходи от трудови правоотношения в размер на 37 530,00 лв. и непогасени остатъци от предоставени парични заеми към 31.12.2018 г. в размер на 1 658 400,00 лв., от които предоставените през годината заеми са в размер 332 400,00 лв. Непогасените остатъци по получени парични заеми към 31 декември на годината са в размер на 540 000,00 лв.

За 2019 г. от лицето са декларирани доходи от трудови правоотношения в размер на 36 130,44 лв. и непогасени остатъци от предоставени парични заеми към 31.12.2019 г. в размер на 2 078 715,00 лв., от които предоставените през годината заеми са в размер 420 315,00 лв. Непогасените остатъци по получени парични заеми към 31 декември на годината са в размер на 690 000,00 лв.

За 2020 г. са декларирани доходи от трудови правоотношения в размер на 36000,00 лв. и непогасени остатъци от предоставени парични заеми към 31.12.2020 г. в размер на 1 244 600,00 лв. Непогасените остатъци по получени парични заеми към 31 декември на годината са в размер на 540 000,00 лв.

Ревизираното лице не е декларирано налични парични средства в брой към началото на ревизирания период.

Прието е, че към 01.01.2017 г. разполагаемата сума в брой е в размер на нула лева.

Изготвени са справки за приходите и разходите по години в табличен вид /стр. 15- 20 в РД/. При извършената съпоставка на доходите и разходите в началото и края на съответната година, е установен недостиг на парични средства за покриване на направените разходи за периодите от 2017 г. до 2020 г. В приходната част на справките за процесните периоди от 2017 г. до 2020 г. са включени доходи от трудови правоотношения, изплатени от „ЕМИ КОМЕРС“ ООД в размер на 12 000,00 лв. за 2018 г., 27 935,28 лв. за 2019 г. и 27 935,28 лв. за 2020 г.; придобити доходи по договор за управление и контрол, изплатени от „ПИРИНКОМЕРС“ АД в размер на 35 328,88 лв. за 2017 г., 29 347,65 лв. за 2018 г. и 22 570,90 лв. за 2019 г.; доходи от отдаване под наем на имущество, изплатени от „ВАЗЕНКОВИ-СТУДИО 65“ ООД, ЕИК[ЕИК] в размер на 1 365,00 лв. и от Дирекция РСЗ-Б., ЕИК[ЕИК] в размер на 3 928,78 лв. за 2017 г.; доходи от пенсии в размер на 11 951,68 лв. за 2017 г., 10 380,80 лв. за 2018 г., 9 547,41 лв. за 2019 г. и 9 915,97 лв. за 2020 г.; постъпили по банкови сметки суми от физически лица в размер на 2 000,00 лв. за 2020 г., върнати пред 2021 г.; получени парични средства от „ЕМИ КОМЕРС“ ООД в размер на 5 000,00 лв. за 2018 г., 22 570,90 лв. за 2019 г. и 27 935,28 лв. за 2020 г.; получени банкови кредити в размер на 80 000,00 лв. за 2017 г.; лихви в размер на 0,77 лв. за 2017 г., 47,23 лв. за 2018 г. и 0,78 лв. за 2019 г.; получен заем от Т. М. Г. в размер на 150 000,00 лв. за 2019 г., приет за върнат през 2020 г., тъй като не е посочен в подадената ГДД за 2020 г.

В разходната част са включени разходи за издръжка и живот в размер на 29 321,42 лв. за 2017 г., 28 314,25 лв. за 2018 г., 26 901,52 лв. за 2019 г., 29 273,61 лв. за 2020 г.; комунални разходи по фактури от доставчици в размер на 381,87 лв. за 2018 г., 859,23 лв. за 2019 г. и 663,34 лв. за 2020 г.; разходи за придобиване и ремонт на недвижим имоти (1/2 идеална част от имот в Гърция съгласно договор №4075/29.10.2020 г., като 21 000,00 евро /41 072,43 лв./ са преведени по банков път; 500,00 лв. за придобиване на 1/2 идеални части от поземлен имот в Б., местност „Б.“, заменени срещу 2 450 поименни акции, с номинална стойност 10,00 лв. от капитала на „ПИРИНКОМЕРС 99“ АД; парични вноски в капитала на „ЕМИ КОМЕРС“ ООД в размер на 96 700,00 лв. за 2017 г., 5 600,00 лв. за 2018 г., 412 000,00 лв. за 2019 г. и 117 600,00 лв. за 2020 г.; платени средства на „ЕМИ КОМЕРС“ ООД в размер на 10 496,56 лв. за 2019 г.; застрахователни вноски в размер на 229,76 лв. за 2017 г., 461,11 лв. за 2018 г., 401,38 лв. за 2019 г. и 410,35 лв. за 2020 г.; предоставени парични заеми към „ПИРИНКОМЕРС“ ООД в размер на 326 800,00 лв. за 2018 г. и 8 315,00 лв. за 2019 г.; платени данъци, осигурителни вноски и др. в размер на 12 464,54 лв. за 2017 г., 9 981,85 лв. за 2018 г., 642,17 лв. за 2019 г. и 1 047,89 лв. за 2020 г.; вноски по договор за паричен заем и погасяване на кредит в размер на 95 100,87 лв. за 2017 г., 20 376,94 лв. за 2018 г., 37 378,86 лв. за 2019 г., 10 338,46 лв. за 2020 г.; банкови такси и др. в размер на 863,65 лв. за 2017 г., 837,35 лв. за 2018 г., 421,37 лв. за 2019 г. и 480,29 лв. за 2020 г.

В резултат на съпоставката на приходите и разходите е установен недостиг на парични средства за 2017 г. в размер на 108 087,87 лв., за 2018 г. в размер на 342 956,71 лв., за 2019 г. в размер на 308 159,16 лв. и за 2020 г. в размер на 175 743,28 лв.

Прието е, че е налице хипотезата на чл. 122, ал. 1, т. 7 от ДОПК - получените доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране на

стопанската дейност на ревизираното лице не съответстват на имущественото и финансовото му състояние за процесните периоди. На основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК е изготвено Уведомление №Р-22221523007399-113-001 от 02.02.2024 г., с което лицето е информирано, че основата за облагане с данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2017 г. до 31.12.2022 г., ще бъде определена по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК, като му е предоставена възможност да представи доказателства и да вземе становище.

Данъчната основа за облагане с данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ е определена в резултат на извършен анализ на относимите обстоятелства към ревизираното лице, въз основа на събрани и приобщени сведения и документи. При съобразяване с разпоредбата на чл. 122, ал. 2 от ДОПК за 2017 г. е определена данъчна основа от 108 087,87 лв., върху която е начислен данък в размер на 10 809,00 лв. и е определена лихва в размер на 7 258,47 лв.

За 2018 г. е формирана данъчна основа от 342 956,71 лв., върху която е установен данък в размер на 34 295,00 лв. и лихва в размер на 19 552,41 лв.

За 2019 г. върху данъчна основа от 308 159,16 лв. е определен данък в размер на 30 815,00 лв. и лихва в размер на 14 435,27 лв.

За 2020 г. върху данъчна основа от 175 743,28 лв. е установен данък в размер на 17 574,00 лв. и лихва в размер на 6 440,81 лв.

Ревизионният акт е връчен електронно на 11.07.2024 г. и оспорен по административен ред с жалба вх. № 94-Е-188 от 23.07.2024 г. Срокът за произнасяне по чл. 155, ал. 1, вр. чл. 146 ДОПК, е до 28.09.2024 г. В този срок е постановено Решение № 1316 от 27.09.2024 г. на директора на ДОДОП С. С него РА е обявен за нищожен в частта на установения данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2017 г. и е изменен, както следва:

- в частта на установения данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2018 г. от 34 295,00 лв. е определен на 33 728,14 лв., ведно със съответните лихви.

- в частта на установения данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2019 г. от 30 815,00 лв. е определен на 30 813,22 лв., ведно със съответните лихви.

- в частта на установения данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2020 г. от 17 574,00 лв. е определен на 17 054,55 лв., ведно със съответните лихви, в които части и съгласно чл. 156, ал. 1 от ДОПК е предмет на съдебния спор.

Решаващият орган е съобразил, че на съпругата И. И. Б. е извършена ревизия, като размерът на реализираните от нея приходи и разходи неправилно не са взети предвид при ревизията на жалбоподателя. В решението се изложени мотиви, че с оглед принципите на обективност и служебно начало, визирани в чл. 3 и чл. 5 от ДОПК, установеният недостиг на парични средства за 2018 г., 2019 г. и 2020 г. на Е. А. Б. следва да се компенсира с установения излишък на средства на И. Б., въз основа на събрани и приобщени доказателства от извършената й предходна проверка, който за 2018 г. е в размер на 5 668,60 лв., за 2019 г. - 17,76 лв. и за 2020 г. - 5 194,48 лв. Съобразяването на посочените суми води до намаляване на установените задължения по ЗДДФЛ на жалбоподателя за периодите от 2018 г. до 2020 г.

Решение № 1316 от 27.09.2024 г. на директора на ДОДОП С. е връчено на 07.10.2024 г. Жалбата, по която е образувано настоящето съдебно производство вх. № 53-04-709 от 21.10.2024 г. по описа на ДОДОП С., е подадена от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване индивидуален административен акт, поради което е

процесуално допустима.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

При служебната проверка по чл.160, ал.2 ДОПК съдът констатира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.3 ДОПК органи по приходите и при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК. Спорните задължения на жалбоподателя за ревизираните периоди 2017 г. – 2020 г. са определени съгласно приложимите разпоредби на чл. 122-124 от ДОПК.

Разпоредбата на чл.122 от ДОПК урежда набор от особени доказателствени правила, които позволяват прилагането на материално правните норми на съответния данъчен закон при съществена или пълна липса на необходимите доказателства за настъпването на фактическите състави, посочени в материалния закон и водещи до възникване на данъчни задължения. Основната ѝ задача е да даде възможност да се извърши облагане и тогава, когато необходимите данни за установяването на данъчните задължения съобразно приложимите норми на материалния закон не са налице. Тя е призвана да преодолее тази пречка пред ревизионното производство като създаде условия за попълване или направо заместване на липсващите доказателства с други данни, които да позволяват установяването на задълженията.

За да се приложи чл.122 от ДОПК при установяване на данъчните задължения, трябва да е налице особен случай, който да препятства извършването на ревизия по общия ред. Тези особени случаи са уредени изчерпателно в чл.122, ал.1 от ДОПК, като доказателствената тежест за тяхното установяване е за органите по приходите. Респ. презумпцията по чл.124, ал.2 ДОПК е приложима само при доказаност на основанието по чл.122, ал.1 ДОПК. Ако не се установи твърдяното обстоятелство по чл.122, ал.1 ДОПК, то цялото производство е опорочено, тъй като не е допустимо издаването на ревизионен акт при прилагане на особения ред, ако не е налице основание за това.

Съдът намира за неправилен подхода на приходните органи, при който от съпоставката на доходи и разходи са изключени внесени и изтеглени в брой суми от задълженото лице (стр.12 от РД). Единствено поради факта, че ревизираното лице не е декларирало налични парични средства в брой към началото на всяка от ревизираните години, не следва тези доходи да бъдат изключени от съпоставката. Те са включени от лицето в ГДД за ревизираните 2017 г. - 2020 г., които по силата на чл.180 от ГПК, вр. пар.2 от ДР на ДОПК, имат характер на частни документи, респ. съставляват доказателство, че изявленията, които се съдържат в тях, са направени от тези лица.

В ГДД за 2017 г. Е. Б. е декларирал непогасени остатъци от предоставени парични заеми към 31.12.2017 г. в размер на 1 326 000,00 лв., от които предоставените през годината заеми са в размер 41 807,92 лв., а непогасените остатъци по *получени* парични заеми към 31 декември на годината в размер на 540 000,00 лв. За същата година приходните органи са установили превишение на разходите над доходите в размер на 108 087.87 лв. Като се съобразят предоставените от лицето само през 2017 г. заеми в размер 41 807,92 лв., то лицето притежава разполагаеми средства около 500 000 лв., както правилно се поддържа в жалбата., които напълно покриват установения за същата година недостиг.

За 2018 г. от лицето са декларирани непогасени остатъци от предоставени парични заеми към 31.12.2018 г. в размер на 1 658 400,00 лв., от които предоставените през

годината заеми са в размер 332 400,00 лв., докато непогасените остатъци по *получени* парични заеми към 31 декември на годината са в размер на 540 000,00 лв. За същата година приходните органи са установили превишение на разходите над доходите в размер на 342 956.71 лв. Като се съобразят наличните към 01.01.2018 г. разполагаеми парични средства в брой около 390 000 лв. (500 000 лв. минус установения за 2017 г. недостиг от 108 087.87 лв.), то същите покриват установения от приходните органи недостиг.

За 2019 г. от лицето са декларирани непогасени остатъци от предоставени парични заеми към 31.12.2019 г. в размер на 2 078 715,00 лв., от които предоставените през годината заеми в размер 420 315,00 лв., докато непогасените остатъци по *получени* парични заеми към 31 декември на годината са в размер на 690 000,00 лв. За същата година приходните органи са установили превишение на разходите над доходите в размер на 308 159.16 лв. При съпоставка между положителната разлика за предходната 2018 г. от около 47 000 лв., предоставените през 2019 г. заемни средства от 420 315 лв. и разполагаеми заемни средства в размер на 690 000 лв., то към 31.12.2029 г. разликата отново би била положителна (около 316 685 лв.), която напълно покрива установения от приходните органи недостиг.

За 2020 г. лицето не е декларирало предоставени от него през годината заемни средства. Декларирани са непогасените остатъци по *получени* парични заеми към 31 декември на годината са в размер на 540 000,00 лв., докато за същата година приходните органи са установили превишение на разходите над доходите в размер на 175 743.28 лв. Дължим е извод, че и за тази година лицето притежава разполагаеми средства в брой, които напълно покриват установения от приходните органи недостиг.

При доказателствена тежест за приходните органи да установяват обстоятелствата по чл.122, ал.1 от ДОПК, в случая това по т.7, ревизорите неправилно не са установили разполагаемите у лицето парични средства в брой за всяка от ревизираните години. Вярно е, че лицето е декларирало непогасени остатъци от предоставени му парични заеми към края на всяка от ревизираните години, но в доказателствена тежест на приходните органи е било да установят заемните правоотношения, вкл. кога са получени и как е следвало да бъдат връщани предоставените заемни средства. Обективен факт са и декларираните от Б. разполагаеми парични средства в брой към края на всяка от ревизираните години, които значително превишават установените от приходните органи отрицателни разлики. Дължим е извод, както за недоказаност на основанието по чл.122, ал.1, т.7 от ДОПК, така и за материална незаконосъобразност на оспорения РА. Това е така, както правилно поддържа жалбоподателят, тъй като при съобразяване на разполагаемите суми в брой, при съпоставката не биха се установили отрицателни разлики.

По изложените съображения и на основание чл.160, ал.1 ДОПК е дължима отмяна на РА с оспорените части.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на жалбоподателя следва да се присъдят сторените разноски за държавна такса в размер на 10.00 лв. и за адвокатско възнаграждение в размер на 11 490 лв., или общо в размер на 15000 лв.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во отделение, 69-и състав,

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалба на Е. А. Б., ЕГН [ЕГН], от [населено място],[жк], [жилищен адрес] срещу Ревизионен акт №Р-22221523007399-091-001 от 09.07.2024 г., издаден от Д. А. И. - орган, възложил ревизията и З. Г. Т. - ръководител на ревизията, частично потвърден с Решение № 1316 от 27.09.2024 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място], относно установен данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 2018 г. до 2020 г., както следва: за 2018 г. в размер на 33 728,14 лв. главница, ведно с лихви за забава в размер на 19 229.23 лв., за 2019 г. в размер на 30 813,22 лв. главница, ведно с лихвиза забава в размер на 14 434.44 лв. и за 2020 г. в размер на 17 054,55 лв. главница, ведно с лихви за забава в размер на 6250.42 лв., или общо в размер на **121 510.00 лв.**

ОСЪЖДА Национална агенция по приходите, чрез Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място], [населено място], [улица], да заплати на Е. А. Б., ЕГН [ЕГН], от [населено място],[жк], [жилищен адрес] на основание чл.161, ал.1 от ДОПК сторените в производството разноски в размер на 15 000 лв.

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

СЪДИЯ: