

РЕШЕНИЕ

№ 24608

гр. София, 18.06.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 60 състав, в
публично заседание на 19.03.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Терзиев

при участието на секретаря Паола Георгиева, като разгледа дело номер **12832** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е във връзка с Решение № 11947 от 26.11.2025 г., постановено от Върховния административен съд на Република България, Първо отделение, по административно дело № 11029/2024 г., с което е отменено Решение № 15688 от 29.08.2024 г., постановено по административно дело № 11742/2023 г. по описа на Административен съд София-град, III отделение, 8 състав, с което е обявен за нищожен Ревизионен акт № Р-22221322007865-091-001/26.06.2023 г., издаден от О. Й. Г., на длъжност началник сектор, като орган, възложил ревизията, и Н. К. И., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, в частта, изменена и потвърдена с Решение № 1576/06.11.2023 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Национална агенция за приходите, и делото е върнато за ново разглеждане от друг състав на същия съд.

С отменителното решение на Върховния административен съд е прието, че първоинстанционният съд неправилно е обявил за нищожен оспорения ревизионен акт поради липса на компетентност на органите по приходите, участвали в издаването му. Касационната инстанция е съобщила постановеното Тълкувателно решение № 3 от 26.06.2025 г. по тълкувателно дело № 2/2024 г. на Общото събрание на колегиите на Върховния административен съд, съгласно което 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 от ДОПК на директора на компетентната

териториална дирекция въз основа на заповеди по чл. 12, ал. 6 от ДОПК и чл. 10, ал. 9 от Закона за Националната агенция за приходите, по отношение на лице, за което съгласно правилата на чл. 8 от ДОПК компетентни са органите на друга териториална дирекция, не е нищожен, ако ревизията е проведена в компетентната териториална дирекция, възложилият я орган е от кръга на лицата по чл. 12, ал. 6, изр. първо от ДОПК и е определен по реда на чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК от директора на компетентната териториална дирекция.

Върховният административен съд е приел, че оспореният ревизионен акт е издаден от материално и териториално компетентни органи и не е нищожен, като е отменил първоинстанционното решение и е върнал делото за ново разглеждане от друг състав на същия съд. С оглед липсата на фактически установявания и правни изводи по съществото на спора, касационната инстанция е указала при новото разглеждане на делото съдът да се произнесе по останалите основания за законосъобразност на оспорения акт. На основание чл. 226, ал. 3 от АПК във връзка с § 2 от ДР на ДОПК е указано при новото разглеждане на делото съдът да се произнесе и по разноските за производството пред Върховния административен съд.

Предмет на оспорване пред настоящия съдебен състав е Ревизионен акт № Р-22221322007865-091-001/26.06.2023 г., издаден от О. Й. Г., на длъжност началник сектор, като орган, възложил ревизията и Н. К. И., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, в частта, в която с Решение № 1576/06.11.2023 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП същият е изменен относно установените задължения за данък върху общата годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2021 г., като определеният с ревизионния акт данък за внасяне в размер на 1 200,00 лв. е определен на данък за внасяне в размер на 927,84 лв., ведно с лихви за забава в размер на 114,73 лв., и е потвърден в частта на установените задължения за данък върху общата годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2017 г., 2018 г., 2019 г. и 2020 г., ведно със съответните лихви за забава. С решението на директора на Дирекция „ОДОП“ С. ревизионният акт е обявен за нищожен в частта на установените задължения за данък върху общата годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2016 г., поради което тази част не е предмет на съдебен контрол в настоящото производство.

Жалбоподателят И. Г. Г. оспорва ревизионния акт в изменената и потвърдената част, като твърди, че същият е незаконосъобразен, неправилен и необоснован. Оспорва извода на органите по приходите за наличие на предпоставките по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК и поддържа, че данъчната основа е определена при неправилна съпоставка на приходите и разходите за ревизираните периоди. Навежда доводи, че не е съобразен семейният му статус през част от ревизираните периоди, режимът на съпружеска имуществена общност, доходите на бившата му съпруга Е. Х. М., както и обстоятелството, че част от разходите са били финансирани с нейни средства. Поддържа също, че неправилно не са отчетени предоставените от негови близки и трети лица парични средства, включително помощ от родителите и брат му, както и заеми от П. А. Д. и Г. Д. Г.. Оспорва включването в разходната част на съпоставката на суми, свързани с изграждането на хале/гараж, разходи за електроенергия, наем и други разходи, като твърди, че същите са неправилно определени по размер или неправилно отнесени изцяло към него. Поддържа още, че при евентуално приемане на доходи от дейност е следвало да бъдат отчетени нормативно признати разходи по реда на чл. 29 от ЗДДФЛ. Моли съда да отмени ревизионния акт в оспорената част и претендира сторените по делото разноски.

В съдебно заседание жалбоподателят, редовно призован, се представлява от адв. М., който поддържа жалбата по изложените в нея съображения. Моли съда да отмени ревизионния акт в оспорената част като незаконосъобразен и претендира присъждане на сторените по делото

разноски съобразно представен в предходното производство списък, както и разноски за производството пред ВАС.

Ответникът – директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, редовно призован, се представлява от юрисконсулт Б., която оспорва жалбата като неоснователна и недоказана. Моли съда да отхвърли жалбата и да потвърди ревизионния акт в оспорваната част. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София-град, III отделение, 60-ти състав, след като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221322007865-020-001/19.12.2022 г. (л. 36), връчена по електронен път на 07.01.2023 г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221322007865-020-002/10.04.2023 г. (л. 38), издадени от О. Й. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В., оправомощен със Заповед № З-ЦУ-2262/29.11.2022 г. (л. 29) и Заповед № З-ЦУ-1997/04.11.2022 г. (л. 32) на заместник изпълнителния директор на НАП, Заповед № ЗЦУ-ОПР-22/22.08.2022 г. (л. 35) на изпълнителния директор на НАП и Заповед № РД-01-864/04.11.2022 г. (л. 30) на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на И. Г. Г. за установяване на задълженията за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2016 г. до 31.12.2021 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад № Р-22221322007865-092-001/25.05.2023 г. (л. 40), връчен по електронен път на 29.05.2023 г. (л. 57). От ревизираното лице е подадено писмено възражение вх. № 13409/12.06.2023 г. срещу съдържащите се в РД констатации и предложение за установяване на задължения, което е преценено от органите по приходите като процесуално допустимо, но неоснователно по същество.

Ревизията приключва с Ревизионен акт № Р-22221322007865-091-001/26.06.2023 г. (л. 58), издаден от О. Й. Г., на длъжност началник сектор, като орган, възложил ревизията, и Н. К. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В. – ръководител на ревизията, връчен по електронен път на 26.06.2023 г. (л. 64 гръб) С ревизионния акт са установени задължения за ревизирания период в общ размер на 6 766,53 лв., от които 5 316,00 лв. главница и 1 450,53 лв. лихви.

В хода на ревизионното производство са предприети процесуални действия с цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на ревизираното лице, подробно описани в ревизионния доклад, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК се явява неразделна част от ревизионния акт. Извършени са справки в информационните масиви на НАП, изискана е информация от трети лица, извършена е проверка на банковите сметки на ревизираното лице след предоставено от него съгласие по чл. 62, ал. 5 от Закона за кредитните институции, както и са присъединени доказателства от други контролни производства.

Установено е, че И. Г. Г. е местно физическо лице по смисъла на чл. 4 от ЗДДФЛ, а по смисъла на чл. 6 от същия закон е данъчно задължено лице за облагаемия си доход, получен както от източници в страната, така и от чужбина. За ревизираните периоди не са подавани годишни данъчни декларации по чл. 50 от ЗДДФЛ.

Установено е също, че в периода от 07.10.2017 г. до 19.03.2021 г. жалбоподателят е бил в брак с Е. Х. М., като двамата имат непълнолетно дете – М. И. Г., [дата на раждане]

С Протокол № 1533213/27.03.2023 г. са присъединени доказателства от проверка на И. Г. Г. за установяване на факти и обстоятелства. Извършена е проверка в информационните системи на НАП за декларираните продажби от дневниците на регистрирани по ЗДДС лица към

жалбоподателя, отразени при годишните съпоставки. С Протокол № Р-22221322007865-ППД-001/10.04.2023 г. и Протокол № Р-22221322007865-ППД-002/05.05.2023 г. са присъединени доказателства от досието на Е. Х. М..

Изготвени са искания за предоставяне на информация до трети лица, в това число до „ЕВРО 07“ АД, „БЪЛГАРСКА РЕЦИКЛИРАЩА КОМПАНИЯ“ АД, „ЮНИТРЕЙД КОЛОР“ ЕООД, дружества за комунални и телекомуникационни услуги, Столична община, ОДМВР Р. и СДВР.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени искания за предоставяне на документи и писмени обяснения, с които са изискани справки за налични парични средства в брой в началото и края на всеки от ревизираните периоди, документи за произход на средствата, данни за получени доходи и осъществени разходи, доказателства за предоставени и получени заеми, сделки с недвижими имоти и МПС, банкови и касови документи, платени застраховки, данъци, такси и други.

В отговор ревизираното лице е предоставило съгласие по чл. 62, ал. 5 от Закона за кредитните институции за разкриване на банкова тайна относно движението по банковите му сметки в „ОБЕДИНЕНА БЪЛГАРСКА БАНКА“ АД, „ЮРОБАНК БЪЛГАРИЯ“ АД и „КЕЙ БИ СИ БАНК БЪЛГАРИЯ“ ЕАД. До трите банки са изпратени искания за предоставяне на информация от трети лица, като получените отговори са взети предвид при съпоставката на приходите и разходите на жалбоподателя по периоди. Установено е движение по сметките в „ЮРОБАНК БЪЛГАРИЯ“ АД, където разходите са свързани с удържани банкови такси, платени суми за погасяване на кредит, платени застраховки, а като постъпления са отчетени приходи от лихви, получено обезщетение, възстановени суми, трансфери от други банкови сметки, суми, внесени по каса от жалбоподателя, както и суми, внесени от М. В. Г. – майка на жалбоподателя, С. Г. Г. – негов брат, Е. Х. М. и Г. И. Г. – негов баща.

В хода на ревизията органите по приходите са приели наличие на обстоятелства по чл. 122 от ДОПК, изразяващи се в данни за недекларирани и укрити доходи и несъответствие между имущественото и финансовото състояние на лицето и декларираните и/или получени доходи. По електронен път на посочения от физическото лице електронен адрес на 12.04.2023 г. е връчено Уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК № Р-22221322007865-113-001/10.04.2023 г. и Уведомление по чл. 17, ал. 1, т. 2 от ДОПК № Р-22221322007865-139-001/10.04.2023 г.

В декларацията по чл. 124, ал. 3 от ДОПК И. Г. Г. е декларирал доходи от работа в Румъния в размер на 60 000,00 румънски леи годишно, съответно около 23 772,48 лв. за 2017 г. и около 25 140,00 лв. за 2018 г. За тези доходи обаче не са представени доказателства. Посочените суми не са отразени при съпоставката на приходите и разходите за 2017 г. и 2018 г.

Като доход според жалбоподателя са посочени и получените по сметката на съпругата му ежемесечни суми от 500,00 евро за периода от м. 07.2017 г. до м. 12.2018 г., които той описва като командировъчни пари, предоставени в негова полза в качеството му на законен съпруг на лице, български гражданин, изпратено от правителството на България на задгранична мисия в щаба на НАТО в Б., Румъния. Органите по приходите са приели, че не се касае за командировъчни пари, а за суми, изплатени на неработещия съпруг на командированото лице, като този приход не е взет предвид от органите по приходите, тъй като в хода на извършената ревизия на Е. Х. М. са определени разходи за издръжка и живот, които са вписани в цял размер в разходната част на извършената съпоставка на приходите и разходите, включително разходи в полза на членове на домакинството.

Констатирано е, че ревизираното лице е получавало доходи от трудови правоотношения от „АКВАТОР“ ООД в размер на 2 984,88 лв. за 2020 г. и 1 018,10 лв. за 2021 г., които са отразени

като приход в съпоставката по години.

Взети са предвид и постъпили приходи от лихви по банковите сметки, както следва: 0,05 лв. за 2017 г., 0,04 лв. за 2018 г. и 0,01 лв. за 2019 г.

Предоставените парични средства по банков път от майката на жалбоподателя са отчетени по години, както следва: 1 656,00 лв. за 2017 г., 1 806,00 лв. за 2018 г., 600,00 лв. за 2019 г., 750,00 лв. за 2020 г. и 1 350,00 лв. за 2021 г. От бащата са преведени 300,00 лв. през 2019 г. и 600,00 лв. през 2020 г. Преводи са направени от Е. М. през 2019 г. в размер на 750,00 лв., както и от С. Г. през 2018 г. в размер на 150,00 лв. Посочените суми са приети за постъпления на ревизираното лице и са включени при съпоставката на финансовото му състояние.

От събраните по време на ревизията на Е. М. доказателства е установено, че по нейна банкова сметка има получен превод през 2018 г. в размер на 7 000,00 лв. с наредител „ФОРНАСАРИ ЕВРОПА“ ЕООД. В хода на извършената насрещна проверка от проверяваното дружество е заявено, че се касае за извършена от И. Г. Г. услуга по реставрация на ретро автомобил – преобоядисване, корекции на външната част на автомобила, поправка и укрепване на купето. Насрещната престация в размер на 7 000,00 лв. е наредена по предоставената от жалбоподателя сметка на неговата съпруга. Предвид установените данни, че ревизираното лице има познания за извършване на услугата, доколкото е работило като „автообояджия“, органите по приходите са приели, че сумата следва да бъде отразена като приход за 2018 г., представляващ облагаем доход по смисъла на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ.

И. Г. е декларирал разход в размер на 20 000,00 лв. за покупка на недвижим имот. Органите по приходите са изискали от [община] нотариален акт за покупко-продажба на къща в [населено място], видно от който имотът е придобит на 21.12.2020 г. за сумата от 6 200,00 лв. Прието е, че тази сума е реално заплатена от жалбоподателя и е включена като разход за 2020 г. – годината на придобиване.

Установено е също, че съпрузите са придобили имот в [населено място] през 2018 г. за сумата от 115 050,00 лв., но доколкото е установено, че сумата е заплатена по банков път от Е. М., за жалбоподателя не е отчетен разход.

В разходната част на съпоставката са отразени плащанията, извършени от оспорващия за погасяване на банков кредит, както следва: 1 477,08 лв. за 2017 г., 1 745,64 лв. за 2018 г., 1 611,36 лв. за 2019 г., 1 508,72 лв. за 2020 г. и 1 687,28 лв. за 2021 г.

Анализирани са доказателства, присъединени от проверката на жалбоподателя, касаещи изграждането на хале от ферми и панели, общо 120 кв.м., находящо се в [населено място], кв. С., район О. купел, [улица]. Съгласно представен договор от 01.11.2019 г. жалбоподателят възлага на физическо лице строително-монтажни работи на обекта за срок от 45 работни дни. В края на документа са изброени като платени в брой следните суми: 9 000,00 лв. на 01.11.2019 г., 6 500,00 лв. на 15.12.2019 г. и 4 200,00 лв. на 05.02.2020 г. за панели. Описано е, че останалата част от сумата в размер на 5 300,00 лв. следва да бъде платена в срок от 5 дни от завършване на обекта.

Представен е и Констативен акт № 516/31.08.2022 г. на Столична община, с който е установено, че в имота на адрес [улица] изградено стоманено хале – автосервиз, с еднокатен покрив от бели термopanели и ограждащи стени, върху нова бетонна площадка. Констатирано е, че строежът е изграден без необходимото одобрение на инвестиционен проект, като за собственик е посочена Е. М., а като изпълнител на строежа – И. Г. Г.. Органите по приходите са приели, че халето е построено, поради което са налице и плащания за изграждането му. В тази връзка като разход при извършената съпоставка са отразени 15 500,00 лв. за 2019 г. и 9 500,00 лв. за 2020 г., формирани от платените 4 200,00 лв. и уговорените като подлежащи на плащане 5 300,00 лв.

Във връзка със същия имот между И. Г. Г. и Е. М. е сключен договор за наем на халето от 16.03.2021 г. за ежемесечната сума от 500,00 лв. Предвид това в разходната част на съпоставката са отнесени 5 000,00 лв. разходи за наетия имот през 2021 г.

Констатирано е, че на 10.05.2018 г. ревизираното лице купува лек автомобил „М. Аутлендър“ за сумата от 1 560,00 евро, или 3 051,00 лв. На 13.01.2020 г. превозното средство е продадено за 4 400,00 лв. Посочените суми са отразени като разход за 2018 г., съответно приход за 2020 г. в полза на И. Г. Г..

Според договор от 09.02.2018 г. жалбоподателят продава лек автомобил „Т. А.“ за сумата от 1 000,00 лв. Според представените документи от СДВР превозното средство е закупено на 01.07.2017 г., но няма данни за стойността на придобиване. Получената сума от продажбата е приета за облагаем доход по чл. 33, ал. 2, т. 1 от ЗДДФЛ и е включена като приход при съпоставката за 2018 г.

От представените данни от Столична община са установени заплатени местни данъци и такси от Е. М., поради което същите не са отчетени като разход на жалбоподателя. В разходната част са отнесени местни данъци и такси за 2020 г. в размер на 124,00 лв., заплатени за придобития недвижим имот в [община].

От „ЕЛЕКТРОХОЛД ПРОДАЖБИ“ ЕАД е предоставена информация по клиентски номер на жалбоподателя за обект на адрес [населено място], УПИ „М. път“, УПИ XV-133, кв. 47, ап. „Къща“, договор от 22.06.2018 г. По години заплатените по партидната сметка суми са: 409,99 лв. за 2018 г., 1 526,07 лв. за 2019 г., 3 247,25 лв. за 2020 г. и 5 463,06 лв. за 2021 г.

Като разход на жалбоподателя са отчетени и заплатените банкови такси и застраховки, информация за които е взета от извлеченията по банковите му сметки, както и данни от информационните масиви на НАП за издадени фактури за продажби от регистрирани по ЗДДС лица – „ЕВРО 07“ АД, „БЪЛГАРСКА РЕЦИКЛИРАЩА КОМПАНИЯ“ АД и „ЮНИТРЕЙД КОЛОР“ ЕООД. В разходната част на съпоставката са отнесени сумите, включващи стойността на всички фактури, издадени през ревизираните периоди: 293,00 лв. за 2017 г., 653,14 лв. за 2018 г., 116,62 лв. за 2019 г., 3 080,00 лв. за 2020 г. и 139,94 лв. за 2021 г.

Разход за жалбоподателя са и изплатените суми за издръжка на дете, които според съдебното решение във връзка с развода са в размер на 162,50 лв. месечно, или общо 1 950,00 лв. за 2021 г.

След анализ на събраните доказателства органите по приходите са направили съпоставка на приходите и разходите по години.

За 2017 г. в частта на постъпленията са включени налични парични средства по банковите сметки в размер на 155,11 лв. и доходи през годината в общ размер на 1 656,05 лв., включващи 0,05 лв. доходи от лихви и 1 656,00 лв. предоставени от М. В.. В частта на разходите са включени общо 1 949,68 лв., включващи 1 477,08 лв. за погасяване на кредит, 123,20 лв. платени застраховки, 56,40 лв. платени банкови такси, 293,00 лв. платени разходи по фактури от регистрирани по ЗДДС лица, както и разполагаемата сума по банковите сметки към 31.12.2017 г. в размер на 304,48 лв. При тези обстоятелства е установено превишение на разходите над доходите с 443,00 лв. и на основание чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ е определен данък върху доходите в размер на 44,00 лв., ведно с лихви за забава.

За 2018 г. в частта на постъпленията са включени налични парични средства по банковите сметки в размер на 304,48 лв. и доходи през годината общо 9 956,04 лв.,

включително 7 000,00 лв. плащане за извършена услуга от „ФОРНАСАРИ ЕВРОПА“ ЕООД, 1 000,00 лв. приход от продажба на МПС, 0,04 лв. доходи от лихви, 1 806,00 лв. предоставени от М. В. и 150,00 лв. предоставени от С. Г.. В частта на разходите са включени общо 6 071,55 лв., включително 409,99 лв. разходи за електрическа енергия, 3 051,00 лв. разходи за придобиване на МПС, 1 745,64 лв. за погасяване на кредит, 145,60 лв. платени застраховки, 66,18 лв. платени банкови такси, 653,14 лв. платени разходи по фактури от регистрирани по ЗДДС лица, както и разполагаемата сума по банковите сметки към 31.12.2018 г. в размер на 303,10 лв. При тези обстоятелства е установено превишение на доходите над разходите и не е формирана данъчна основа поради недостиг на средства. Същевременно плащането в размер на 7 000,00 лв., получено от „ФОРНАСАРИ ЕВРОПА“ ЕООД, е определено като облагаем доход по чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ, а сумата от 1 000,00 лв. от продажба на МПС е приета за облагаем доход по чл. 33, ал. 2, т. 1 от ЗДДФЛ. Върху така изчислената основа за облагане с данък по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ в размер на 8 000,00 лв. е начислен данък в размер на 800,00 лв., ведно с лихви за забава.

За 2019 г. в частта на постъпленията са включени налични парични средства по банковите сметки в размер на 303,10 лв. и доходи през годината общо 1 650,01 лв., включващи 0,01 лв. доходи от лихви, 600,00 лв. предоставени от М. В., 300,00 лв. предоставени от Г. Г. и 750,00 лв. предоставени от Е. М.. В частта на разходите са включени 18 949,45 лв., включително 1 526,07 лв. разходи за електрическа енергия, 15 500,00 лв. разходи за изграждане на постройка/хале, 1 611,36 лв. за погасяване на кредит, 134,30 лв. платени застраховки, 61,00 лв. платени банкови такси, 116,62 лв. платени разходи по фактури от регистрирани по ЗДДС лица, както и разполагаемата сума по банковите сметки към 31.12.2019 г. в размер на 146,35 лв. Установено е превишение на разходите над доходите със 17 142,69 лв. и на основание чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ е определен данък върху доходите в размер на 1 714,00 лв., ведно с лихви за забава.

За 2020 г. в частта на постъпленията са включени налични парични средства по банковите сметки в размер на 146,35 лв. и доходи през годината общо 8 734,88 лв., включително 2 984,88 лв. доходи от трудови правоотношения, 750,00 лв. предоставени от М. В., 600,00 лв. предоставени от Г. Г. и 4 400,00 лв. приходи от продажба на МПС. В частта на разходите са включени общо 23 794,60 лв., включително 3 247,25 лв. разходи за електрическа енергия, 6 200,00 лв. разходи за покупка на имот в [населено място], 124,00 лв. платени данъци на [община], 9 500,00 лв. разходи за изграждане на постройка/хале, 1 508,72 лв. за погасяване на кредит, 33,60 лв. платени застраховки, 101,03 лв. платени банкови такси, 3 080,00 лв. платени разходи по фактури от регистрирани по ЗДДС лица, както и разполагаемата сума по банковите сметки към 31.12.2020 г. в размер на 3,00 лв. Установено е превишение на разходите над доходите с 14 916,37 лв. и на основание чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ е определен данък върху доходите в размер на 1 491,00 лв., ведно с лихви за забава.

За 2021 г. в частта на постъпленията са включени налични парични средства по банковите сметки в размер на 3,00 лв. и доходи през годината общо 2 368,10 лв., включващи 1 018,10 лв. доходи от трудови правоотношения и 1 350,00 лв. предоставени от М. Г.. В частта на разходите органите по приходите първоначално са включили общо 14 290,58 лв., в това число 5 463,06 лв. разходи за електрическа енергия, 1 950,00 лв. разходи за издръжка на дете, 5 000,00 лв. разходи за наем на хале, 1 687,28 лв. за

погасяване на кредит, 50,30 лв. платени банкови такси, 139,94 лв. платени разходи по фактури от регистрирани по ЗДДС лица, както и разполагаемата сума по банковите сметки към 31.12.2021 г. в размер на 90,42 лв. При тези обстоятелства с РА е установено превишение на разходите над доходите със 12 009,90 лв. и е определен данък върху доходите в размер на 1 200,00 лв., ведно с лихви за забава.

С Решение № 1576/06.11.2023 г. директорът на Дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП е обявил за нищожен ревизионния акт в частта на установените задължения за данък върху общата годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2016 г.; изменил е ревизионния акт в частта на задълженията за данък върху общата годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2021 г., като установеният данък за внасяне в размер на 1 200,00 лв. е определен на 927,84 лв., ведно с лихви за забава в размер на 114,73 лв.; и е потвърдил ревизионния акт в частта на установените задължения за данък върху общата годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2017 г., 2018 г., 2019 г. и 2020 г., ведно със съответните лихви за забава.

В хода на съдебното производство е допусната, изслушана и приета **съдебно-счетоводна експертиза**, изготвена от вещото лице Л. А. З..

От заключението на съдебно-счетоводната експертиза се установява, че вещото лице е работило по задачи, формулирани в молба на жалбоподателя от 20.02.2024 г. С първата задача е поискано да се изчислят всички приходи и разходи на И. Г. и Е. М. през периода, когато са живели заедно като семейство, т.е. от 2017 г. до края на 2020 г. С втората задача е поискано да се изчислят всички приходи и разходи на И. Г. за периода, когато живее заедно с П. А. Д., т.е. от 01.01.2021 г. до края на 2021 г. С третата задача е поискано да се изчислят всички приходи на И. Г. и Е. М. за ревизирания период 01.01.2016 г. – 31.12.2020 г., така както са посочени в жалбата до АССГ и като се вземе предвид представеният в съдебно заседание от 14.02.2024 г. РА на Е. М.. С четвъртата задача е поискано да се изчислят нормативно признатите разходи по ЗДДФЛ върху „хипотетичните приходи“ на И. Г., според така посочените от органите по приходите като размер и основание в неговия РА, както и колко би бил дължимият ДДФЛ след приспадането на тези нормативно признати разходи, като приходите бъдат съобразени с института на СИО, т.е. да се приеме, че са 50% от посоченото в РА, като се изключат индивидуално получените от Е. М..

Вещото лице е посочило, че заключението е изготвено въз основа на приложените документи към материалите по делото. За периода 2017 г. – 2020 г. експертизата е извършила изчисления в два варианта – с отчитане на начален размер на налични пари в брой от 5 000,00 лв. и без да се отчитат същите. Вещото лице изрично е отбелязало, че съпоставката на паричните постъпления и разходи по данъчни периоди е извършена без отчитане на постъпленията и разходите при условията на СИО, а само при отчитане на непосредствено предоставени суми или участие в общи сделки на Е. М..

При изчисление на приходите и разходите на И. Г. за периода, през който се твърди, че живее заедно с П. А. Д., вещото лице е взело предвид предоставените документи за приходите и разходите на И. Г., постъпление в размер на 1/2 от нетния размер на трудовите възнаграждения на П. А. Д., изчислени въз основа на служебни бележки от „С.“ и „А.“, разписка от 01.02.2021 г. за получен заем от Г. Д. Г. в размер на 4 000,00 лв., разписка от 04.01.2021 г. за получен заем от П. А. Д. в размер на 4 000,00 лв., както и разходи за електроенергия в размер на 2 731,53 лв. от общата сума 5 463,06 лв., съобразно корекцията, извършена с решението на директора на Дирекция „ОДОП“ С..

В заключителната част на експертизата вещото лице е извършило изчисление и при отчитане условията на СИО, без начално салдо в брой и сума на превизионно на приходите, като е посочило общо превизионно на разходите в размер на 6 256,62 лв. и е изчислило дължим ДДФЛ в размер на 234,62 лв., след приспадане на нормативно признати разходи в размер на 25% и при отчитане на 50% облагаем доход.

Съдът ще коментира експертното заключение при излагане на правните си изводи.

При така установеното от фактическа страна, съдът въз основа на събраните по делото доказателства и въз основа на приложимия закон, прави следните правни изводи:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в законоустановения срок, поради което същата е процесуално **ДОПУСТИМА**.

Разгледана по същество жалбата е **НЕОСНОВАТЕЛНА**.

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевирани доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му, дори и да не са наведени доводи за неговата нищожност. За валидността на акта Съдът следи служебно и в тази връзка намира следното:

РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административно-производствените правила, но дори и наличието на такива не е в състояние да доведат до отмяна на РА на това основание предвид задължението на Съда да разреши спора по същество.

По въпроса за компетентността на органите по приходите настоящият съдебен състав съобразява задължителните указания, дадени с Решение № 11947/26.11.2025 г. по адм. д. № 11029/2024 г. на Върховния административен съд, Първо отделение. С посочения съдебен акт е прието, че процесният ревизионен акт не е нищожен, а е издаден от материално и териториално компетентни органи, като касационната инстанция е приложила разрешението, дадено с Тълкувателно решение № 3/26.06.2025 г. по тълкувателно дело № 2/2024 г. на ОСК на ВАС. Съгласно чл. 224 от АПК указанията на касационната инстанция по тълкуването и прилагането на закона са задължителни при новото разглеждане на делото, поради което настоящият съдебен състав приема, че ревизионният акт е валиден от гледна точка на материалната и териториалната компетентност на органите, участвали в издаването му.

Независимо от горното, следва да се отбележи, че ревизионното производство е възложено със ЗВР № Р-22221322007865-020-001/19.12.2022 г., издадена от О. Й. Г., началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП В., определен да упражнява правомощията си по отношение на лица, за които компетентна е ТД на НАП С., въз основа на заповеди по

чл. 12, ал. 6 от ДОПК и чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, както и определен със заповед на директора на компетентната териториална дирекция като орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК. Ревизионният акт е издаден от органа, възложил ревизията, и от ръководителя на ревизията, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

РД № Р-22221322007865-092-001/25.05.2023 г. съдържа фактически и правни основания, както и опис на доказателствата към него, съответни на изискванията по чл. 117, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК. Ревизионният доклад, ведно с допълнителните документи, доказателства и приложения, е връчен на ревизираното лице по електронен път. От значение за процесния случай е, че не е възпрепятствано правото на защита на ревизираното лице и възможността му да подаде писмено възражение срещу ревизионния доклад, каквото възражение е било депозирано и обсъдено от органите по приходите при издаване на ревизионния акт.

Ревизионният акт № Р-22221322007865-091-001/26.06.2023 г. отговаря на изискванията за съдържание по чл. 120, ал. 1 от ДОПК предвид препращането към мотивите на РД изцяло. РД и РА са издадени от компетентни органи, на които е възложено извършването на ревизията, по силата на което са компетентни по издаването на РД, както и по силата на изричната законова компетентност по чл. 119, ал. 2 от ДОПК за издаване на РА.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели.

Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ /ред. - ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА/ 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 август 2014 г./; като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

Съгласно чл. 4 от 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. По силата на чл.13 от ЗЕДЕУУ, електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал. 3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 от ЗЕДЕУУ /в посочената редакция/, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал. 2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл. 30, ал. 6 от ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С

оглед разпореденото от законодателя в чл. 184, ал. 1 от ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл. 13, ал. 1 от ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент /ЕС/ № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал. 3 и ал. 4 от ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях „усъвършенстван електронен подпис“ означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл. 26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а „квалифициран електронен подпис“ означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл. 26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото от справка в публичния регистър <https://www.stampit.org/bg/page/812>, се обосновава извод за това, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал. 3 от ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

Според чл. 28, ал. 1 от ЗЕДЕУУ /в посочената редакция/, доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър /база данни/, в който публикува удостоверенията, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Последната разпоредба е доразвита в чл. 37, ал. 2 от Наредба за дейността на доставчиците на удостоверителни услуги, реда за нейното прекратяване и за изискванията при предоставяне на удостоверителни услуги, според която регистърът съдържа: 1. удостоверенията за квалифициран електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик на удостоверителни услуги; 2. списък на издадените удостоверения за квалифициран електронен подпис; 3. списък на прекратените удостоверения; 4. удостоверения за време за представяне на електронен подпис, създаден за определен електронен документ, в случаите, когато такива се издават от доставчика на удостоверителни услуги; 5. информация по чл. 28, ал. 3 от ЗЕДЕУУ. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информацията относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия.

Видно е от публичния регистър <https://www.stampit.org/bg/page/812>, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от „Информационно обслужване“ АД, с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичния регистър, поддържан от доставчика на удостоверителни услуги

и достъпен на адрес: <https://www.stampit.org/bg/page/812>, може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. Справката в този регистър показва, че към датата на РА подписалите го лица са притежавали издадени и валидни удостоверения за професионален електронен подпис. От така извършените справки в публичния регистър <https://www.stampit.org/bg/page/812>, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи, са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията, както и че органите по приходите, извършили ревизията, са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА. От това се установява, че към датите на издаване на оспорения РА, заедно с приложените към него РД, ЗВР, ЗИЗВР квалифицираните подписи са валидни и са издадени на органите по приходи, подписали електронните документи. Ето защо Съдът намира, че ревизионните документи са надлежно подписани.

Предвид гореизложеното Съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма и не е нищожен.

Спазен е срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство, с посочената по-горе ЗВР, в рамките на 5-годишния срок.

По приложението на материалния закон, Съдът намира следното:

Не е спорно по делото, а и се установява от събраните доказателства, че през ревизираните периоди И. Г. Г. е местно физическо лице по смисъла на чл. 4 от ЗДДФЛ. В това си качество, съгласно чл. 6 от ЗДДФЛ, той е данъчно задължено лице за облагаемия си доход, придобит през съответната данъчна година както от източници в Република България, така и от източници в чужбина. Съгласно чл. 12, ал. 1 от ЗДДФЛ облагаеми по този закон са доходите от всички източници, придобити от данъчно задълженото лице през данъчната година, с изключение на доходите, които са необлагаеми по силата на закон. На основание чл. 17 от ЗДДФЛ общата годишна данъчна основа е сборът от годишните данъчни основи за отделните видове доходи, намален с предвидените в закона данъчни облекчения, а съгласно чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ данъкът върху общата годишна данъчна основа се определя чрез прилагане на данъчна ставка 10 на сто.

В случая установяването на задълженията е извършено по особения ред на чл. 122 и сл. от ДОПК. Този ред не е самостоятелно материалноправно основание за възникване на данъчно задължение, а процесуален ред за определяне на данъчната основа при наличие на обстоятелства, които препятстват или съществено затрудняват установяването на действителния размер на подлежащите на облагане доходи по общия ред. Същият е приложим при наличие на някое от изчерпателно посочените в чл. 122, ал. 1 от ДОПК обстоятелства, в това число когато са налице данни за укрити приходи или доходи – чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК, както и когато декларираните и/или получените приходи, доходи и източници на финансиране не съответстват на имущественото и финансовото състояние на ревизираното лице – чл. 122, ал. 1, т. 7 от ДОПК.

Според трайната съдебна практика, включително задължителното разрешение, дадено с Тълкувателно решение № 11 от 03.12.2021 г. по тълкувателно дело № 3/2020 г. на

Общото събрание на колегиите на Върховния административен съд, превишението на разходите над приходите на физическо лице, когато произходът на средствата не е установен, не може да бъде квалифицирано като доход от други източници по чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ в ревизия по общия ред, тъй като в този случай фактически се облага разход, а не установен доход. Именно за такива случаи законодателят е предвидил реда на чл. 122 и сл. от ДОПК, при който при наличие на предпоставките по чл. 122, ал. 1 от ДОПК и при спазване на специалните процесуални правила се определя данъчна основа по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК. Следователно в настоящия случай релевантният въпрос не е дали превишението на разходите над приходите може да бъде облагано като доход по чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ по общия ред, а дали органите по приходите са доказали наличие на предпоставките за прилагане на особения ред и дали при определяне на данъчната основа правилно са съобразили относимите приходи, разходи, начални и крайни наличности на ревизираното лице.

При съдебното оспорване на ревизионен акт, издаден след ревизия по реда на чл. 122 и сл. от ДОПК, доказателствената тежест следва да бъде разпределена съобразно специалното правило на чл. 124, ал. 2 от ДОПК. Органите по приходите следва да установят наличието на обстоятелствата по чл. 122, ал. 1 от ДОПК, както и фактите, въз основа на които са определили приходната и разходната част на съпоставката. Когато тези обстоятелства са подкрепени със събраните доказателства, фактическите констатации в ревизионния акт се смятат за верни до доказване на противното. От този момент в тежест на ревизираното лице е да обори констатациите на приходната администрация чрез пълно насрещно доказване, като установи конкретен произход, размер, дата на придобиване и наличност на средствата, с които твърди, че са финансирани спорните разходи.

В настоящия случай съдът приема, че органите по приходите са установили наличие на основания за провеждане на ревизията по реда на чл. 122 и сл. от ДОПК. За ревизираните периоди жалбоподателят не е подавал годишни данъчни декларации по чл. 50 от ЗДДФЛ, независимо от установените по делото постъпления и извършени разходи. В хода на ревизията са събрани доказателства за движение по банковите му сметки, плащания за погасяване на кредит, разходи за банкови такси и застраховки, плащания по фактури, разходи за електрическа енергия, придобиване на МПС, придобиване на недвижим имот в [населено място], разходи във връзка с изграждането на хале/автосервиз, разходи за наем на същото хале, както и други плащания, съпоставени по години с установените приходи и наличности. Тази съпоставка е довела до констатация за недостиг на средства през част от ревизираните години, съответно до данни за доходи с неустановен произход, използвани за финансиране на извършените от лицето разходи.

Спазено е и специалното процесуално изискване по чл. 124, ал. 1 от ДОПК, тъй като на ревизираното лице е връчено уведомление, че основата за облагане ще бъде определена по реда на чл. 122 от ДОПК. Връчено е и уведомление по чл. 17, ал. 1, т. 2 от ДОПК. На жалбоподателя е предоставена възможност да представи декларация по чл. 124, ал. 3 от ДОПК, доказателства и писмени обяснения относно наличните парични средства, произхода им, получените доходи, предоставените и получени заеми, направените разходи и имущественото му състояние. Следователно правото му на защита в ревизионното производство не е било ограничено.

Неоснователно е възражението на жалбоподателя, че органите по приходите са

приложили чл. 122 от ДОПК само въз основа на предположение. Обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК не са изведени абстрактно, а от конкретни доказателства за парични постъпления, банкови операции, придобиване на имущество и извършени разходи, които не се покриват от установените и доказани източници на средства. При това положение правилно органите по приходите са преминали към определяне на данъчната основа по особения ред, а не са определили задълженията единствено по общия ред чрез квалифициране на недостига като доход по чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ.

Не се установява жалбоподателят да е оборил констатациите в ревизионния акт относно липсата на доказани доходи от работа в Румъния. В декларацията по чл. 124, ал. 3 от ДОПК са посочени доходи от работа в Румъния в размер на 60 000 румънски леи годишно, съответно около 23 772,48 лв. за 2017 г. и около 25 140,00 лв. за 2018 г. Тези твърдения обаче не са подкрепени с годни доказателства. Не са представени трудов договор, договор за услуга, удостоверение от работодател, данъчни или осигурителни документи, платежни документи, банкови извлечения или други доказателства, установяващи реалното получаване на тези суми, техния размер, периода на придобиване и наличността им към моментите на извършване на съответните разходи. Самото деклариране на твърдян доход от чужбина не е достатъчно да обори констатациите на органите по приходите, още повече при ревизия по реда на чл. 122 от ДОПК, при която лицето следва да докаже конкретно произхода и движението на средствата. Ето защо правилно тези суми не са включени в приходната част на съпоставките за 2017 г. и 2018 г.

Неоснователно е и възражението, че като приход на жалбоподателя е следвало да бъдат отчетени сумите от по 500 евро месечно, постъпвали по сметка на Е. Х. М. за периода от м. юли 2017 г. до м. декември 2018 г. По делото не се установява тези суми да са постъпвали по сметка на жалбоподателя, нито да са му били реално предоставени като негов личен доход или като паричен ресурс, с който той е финансирали конкретни свои разходи. Обстоятелството, че към този момент жалбоподателят и Е. М. са били съпрузи, не води автоматично до извод, че всяко постъпление по банкова сметка на единия съпруг следва да бъде третирано като приход на другия съпруг при неговата индивидуална данъчна ревизия. Данъкът върху доходите на физическите лица е личен данък и се определя спрямо конкретното данъчно задължено лице, което е придобило дохода или е разполагало със средствата. В случая не е доказано тези суми да са били предадени на жалбоподателя или да са послужили за покриване на включените в неговата разходна част плащания.

В тази връзка съдът намира за неоснователно и общото възражение за несъобразяване на режима на съпружеска имуществена общност. Режимът на съпружеска имуществена общност има значение за вещноправния режим на придобити по време на брака вещи и права, но не създава презумпция, че при индивидуална данъчна ревизия на единия съпруг всички приходи и разходи за периода на брака следва да бъдат автоматично разпределени поравно между двамата съпрузи. За целите на данъчното облагане по ЗДДФЛ е релевантно кой е придобил съответния доход, кой е извършил съответния разход, по чия сметка са постъпили средствата, от чии банкови сметки са извършени плащанията и дали е доказано реално финансиране от другия съпруг.

Органите по приходите не са игнорирали семейния статус на жалбоподателя. Напротив, там където е установено, че плащанията са извършени от Е. М. или че определени суми са постъпили от нея към жалбоподателя, тези обстоятелства са съобразени. Така

например придобитият през 2018 г. имот в [населено място] на стойност 115 050,00 лв. не е включен като разход на жалбоподателя, тъй като е установено, че сумата е заплатена по банков път от Е. М.. Установените плащания от Е. М. към жалбоподателя са включени като постъпления, доколкото са доказани по банков път. В разходната част не са отнесени и заплатени от нея местни данъци и такси. Следователно органите по приходите са извършили преценка на конкретните доказани парични потоци, а не са отказали механично да отчетат семейното положение на лицето.

Не може да бъде споделена тезата на жалбоподателя, че поради съществуването на брак и режим на съпружеска имуществена общност разходите за изграждане на халето, придобиването на имота в [населено място], покупката на автомобила „М. Аутлендър“, както и други разходи следва да бъдат разпределени поравно между него и бившата му съпруга. За да бъде прието, че даден разход е финансиран от средства на другия съпруг, това следва да бъде доказано с конкретни доказателства за произхода на средствата, предаването им на жалбоподателя или директното им плащане към съответния контрагент. Такива доказателства не са представени в необходимата степен. Общото позоваване на доходи на съпругата, продажба на неин имот или изтеглен от нея кредит не доказва, че именно тези средства са били предоставени на жалбоподателя и използвани за конкретните разходи, включени в съпоставката.

Правилно в приходната част на съпоставката са включени установените по банков път парични средства, предоставени от близки лица на жалбоподателя. Отчетени са преводите от майката на жалбоподателя М. В. Г., от баща му, от брат му С. Г. Г. и от Е. М., доколкото същите са установени като реални постъпления по банковите сметки на ревизираното лице. В тази част органите по приходите са подхождали в полза на жалбоподателя, като са признали конкретно доказаните постъпления, независимо от техния семеен или личен характер. За други твърдени предоставяния на парични средства от близки лица не са ангажирани достатъчно доказателства за реално предаване на суми, дата на предаване, размер, произход на средствата у предоставящото лице и наличност у жалбоподателя към момента на извършване на спорните разходи.

Не се установяват и твърдените заеми от П. А. Д. и Г. Д. Г. по начин, който да обори констатациите в ревизионния акт. Договорът за заем е реален договор. За да бъде прието, че е породил действие, не е достатъчно единствено писмено обективизиране на волеизявления или представяне на разписка; необходимо е да бъде доказано реалното предаване на паричната сума от заемотателя на заемателя, както и обективната възможност на заемотателя да разполага с такава сума към датата на твърдяното предоставяне. Частните документи, на които се позовава жалбоподателят, следва да бъдат преценени в съвкупност с всички останали доказателства, като сами по себе си не установяват с необходимата категоричност реално движение на парични средства.

В случая не са представени банкови преводи, документи за теглене на суми от заемотателите непосредствено преди твърдяното предоставяне, доказателства за достатъчни доходи и спестявания на заемотателите, доказателства за последващо връщане на заемните суми по начин, който да потвърждава реалността на заемните правоотношения, нито други обективни индиции, че средствата действително са били предоставени и са били налични у жалбоподателя към момента на извършване на конкретните разходи. Твърдението, че тези заеми впоследствие са погасени със средства от банков кредит, изтеглен от майката на жалбоподателя, също не доказва

първоначалното им реално получаване, нито че средствата са участвали във финансирането на спорните разходи през съответните данъчни периоди. Поради това съдът приема, че правилно органите по приходите не са включили тези твърдени заеми като доказан приходоизточник на жалбоподателя.

По отношение на сумата от 7 000,00 лв., преведена през 2018 г. от „ФОРНАСАРИ ЕВРОПА“ ЕООД по банкова сметка на Е. М., съдът приема, че правилно същата е третирана като доход на жалбоподателя. От събраните доказателства, включително от данните от насрещната проверка на дружеството, се установява, че плащането е извършено във връзка с услуга по реставрация на ретро автомобил – преобоядисване, корекции по външната част на автомобила, поправка и укрепване на купето, извършена именно от И. Г. Г.. От значение е и обстоятелството, че жалбоподателят е имал професионални умения в тази област, доколкото е работил като автобояджия. Обстоятелството, че сумата е преведена по банкова сметка на съпругата му, не променя извода относно лицето, в чиято полза е реализиран доходът, тъй като преводът е извършен по сметка, предоставена във връзка с изпълнената от него услуга.

Неоснователно е възражението, че тази сума следва да бъде разделена между съпрузите поради режима на съпругеска имуществена общност. Данъчноправно релевантно е кой е извършил услугата и в чия полза е възникнало вземането за насрещната престация. Доходът от личен труд, от извършена услуга или от друг установен източник се облага при лицето, което го е придобило, респективно в чия полза е получена насрещната престация. В случая доказателствата сочат, че услугата е извършена от жалбоподателя, а преводът по сметка на неговата съпруга е единствено начин на плащане, който не променя данъчния субект.

Неоснователно е и възражението за задължително приспадане на нормативно признати разходи по чл. 29 от ЗДДФЛ върху сумата от 7 000,00 лв. Разпоредбата на чл. 29 от ЗДДФЛ намира приложение при доходи от стопанска дейност на физически лица, които не са търговци, когато са налице предпоставките за квалифициране на дохода в съответната категория. В случая жалбоподателят не е установил наличие на договорно извънтрудово правоотношение, по което да е бил изпълнител, не е представил договор, документ за изплатен доход, служебна бележка, документ за деклариране на такъв доход, нито други доказателства, позволяващи категоричното му отнасяне към доходите по чл. 29 от ЗДДФЛ. Установено е единствено, че сумата е преведена по сметка на съпругата му във връзка с услуга, извършена от него, без доходът да е деклариран и без да са представени документи, удостоверяващи неговия вид по реда на ЗДДФЛ. При това положение правилно органите по приходите са приели, че сумата представлява облагаем доход, който не е бил деклариран, и са я включили при определяне на задълженията за 2018 г. В тежест на жалбоподателя е било да докаже фактите, от които черпи благоприятната последица на приспадане на нормативно признати разходи, но такива доказателства не са ангажирани.

Отделно от това, възражението за нормативно признати разходи не може да бъде уважено по отношение на установения недостиг на средства при съпоставката по чл. 122 от ДОПК. Недостигът на средства не е конкретно установен доход от извънтрудово правоотношение или друга стопанска дейност, а данъчна основа, определена по особения ред при наличие на предпоставките по чл. 122, ал. 1 от ДОПК и при прилагане на презумпцията за наличие на подлежащ на облагане доход по чл. 123 от ДОПК. Поради това върху така установения недостиг не се прилагат нормативно признати

разходи по чл. 29 от ЗДДФЛ.

Правилно е отчетена и сумата от 1 000,00 лв. от продажбата на лек автомобил „Т. А.“ през 2018 г. От доказателствата се установява, че автомобилът е закупен на 01.07.2017 г. и продаден на 09.02.2018 г., т.е. преди изтичане на една година от придобиването. При липса на доказателства за стойността на придобиване, които да позволят определяне на различен данъчен резултат, правилно органите по приходите са включили получената продажна цена при съпоставката. Жалбоподателят не е представил доказателства за цена на придобиване или други относими разходи, които да обосноват различен извод.

Съдът намира за неоснователни възраженията относно включването на разходи за изграждане на хале/гараж на адрес [населено място], кв. С., район О. купел, [улица]. По делото е представен договор от 01.11.2019 г., по силата на който жалбоподателят е възложил извършването на строително-монтажни работи за изграждане на хале от ферми и панели, общо 120 кв.м. В документа са отразени като платени в брой суми от 9 000,00 лв. на 01.11.2019 г., 6 500,00 лв. на 15.12.2019 г. и 4 200,00 лв. на 05.02.2020 г., като е посочено и че остатъкът от 5 300,00 лв. следва да бъде платен в срок от 5 дни от завършване на обекта. Налице е и Констативен акт № 516/31.08.2022 г. на Столична община, с който е установено, че в имота е изградено стоманено хале – автосервиз, с едноскатен покрив от термопанели и ограждащи стени, върху бетонна площадка, като жалбоподателят е посочен като изпълнител на строежа.

При тези доказателства съдът приема, че органите по приходите правилно са включили като разход сумите от 15 500,00 лв. за 2019 г. и 9 500,00 лв. за 2020 г. По отношение на сумите от 9 000,00 лв., 6 500,00 лв. и 4 200,00 лв. в самия договор е отбелязано, че същите са платени. По отношение на остатъка от 5 300,00 лв. съдът съображава, че договорът го обвързва с довършването на обекта, а от констативния акт на Столична община се установява, че обектът фактически е бил изграден. Жалбоподателят не е представил доказателства, че тази сума не е платена, че между страните по договора е съществувал спор относно изпълнението, че строителят се е отказал от получаване на остатъка или че обектът е бил завършен без заплащане на договорения остатък. При ревизия по реда на чл. 122 от ДОПК и при наличие на съвкупност от доказателства за възложено, изпълнено и фактически реализирано строителство, голото твърдение, че реално били платени само 15 500,00 лв., не е достатъчно да обори констатацията на приходната администрация.

Не се доказва и твърдението, че разходите за изграждане на халето са финансирани със средства на Е. М.. Не са представени доказателства за плащане от нейна банкова сметка към изпълнителя, за теглене и предаване на конкретни суми на жалбоподателя за тази цел, нито за друг обективен паричен поток, позволяващ тези разходи да бъдат отнесени към нея. Самото обстоятелство, че в констативния акт като собственик е посочена Е. М., няма решаващо значение за данъчната съпоставка на жалбоподателя, доколкото договорът за строителство е сключен от него, в договора са отразени плащания от негова страна, а той е посочен и като изпълнител на строежа. При това положение правилно разходите са отчетени при неговата съпоставка.

Неоснователни са възраженията и по отношение на разходите за електрическа енергия. От „Електрохолд Продажби“ ЕАД е предоставена информация по клиентски номер на жалбоподателя за обект на адрес [населено място], УПИ „М. път“, УПИ XV-133, кв. 47, ап. „Къща“, с договор от 22.06.2018 г. Данните за заплатени по партидната сметка суми са обективни и произтичат от доставчика на услугата. Жалбоподателят не е доказал тези

разходи да са платени от друго лице, нито че не са свързани с ползван от него обект. В частта за 2021 г. решаващият орган по административното обжалване е съобразил данните за ползване на два обекта на един общ адрес от жалбоподателя и от бившата му съпруга и е намалил разходите на жалбоподателя с 2 731,53 лв., като е разделил сумата пропорционално. Именно в този изменен вид ревизионният акт е предмет на съдебен контрол, поради което не се установява незаконосъобразно отнасяне на всички разходи за електроенергия за 2021 г. само към жалбоподателя.

Правилно е отчетен и разходът за наем на хале през 2021 г. Между И. Г. Г. и Е. М. е сключен договор за наем от 16.03.2021 г. за ползване на халето срещу месечна наемна цена от 500,00 лв., като в съпоставката е включена сума от 5 000,00 лв. за 2021 г. Договорът е сключен след прекратяване на брака между страните и касае ползване на обект, свързан с дейност на жалбоподателя. Не са представени доказателства, че договорът е симулативен, че наемът не е бил дължим или че сумите не са били плащани. При наличие на писмен договор, фактическо ползване на обекта и липса на доказателства в обратна насока, правилно органите по приходите са включили този разход в разходната част на съпоставката за 2021 г.

По отношение на придобиването на недвижимия имот в [населено място] съдът приема, че правилно като разход за 2020 г. е включена сумата от 6 200,00 лв., посочена в нотариалния акт като цена на придобиване. Жалбоподателят сам е декларира разход в по-висок размер от 20 000,00 лв., но органите по приходите са съобразили доказаната с нотариалния акт цена от 6 200,00 лв. Твърдението, че средствата за този имот са били на Е. М., не е доказано с конкретни доказателства за плащане от нейна страна или за предоставяне на сумата на жалбоподателя към момента на сделката.

Правилно са отчетени и плащанията за погасяване на банков кредит, банковите такси, застраховките, платените местни данъци и такси за имота в [населено място], както и разходите по фактури, издадени от регистрирани по ЗДДС лица към жалбоподателя. Тези разходи са установени по обективни източници – банкови извлечения, данни от информационните масиви на НАП, данни от общинска администрация и данни от трети лица. Жалбоподателят не е ангажирал доказателства, които да опровергават извършването им или да установят, че са платени от друго лице.

Съдът кредитира заключението на съдебно-счетоводната експертиза единствено в частта, в която същото съдържа аритметични изчисления въз основа на поставените задачи и приложените по делото документи. Съдът обаче не възприема правните предпоставки, върху които са изградени част от алтернативните варианти на експертизата. Задачите на вещото лице са формулирани по молба на жалбоподателя и включват изчисления при предварително зададени от него хипотези – общо разглеждане на приходите и разходите на И. Г. и Е. М. като семейство, отчитане на приходи и разходи при условията на СИО, включване на част от доходите на П. А. Д., признаване на твърдени заеми, отчитане на начална наличност в брой и изчисляване на нормативно признати разходи върху хипотетични приходи.

Тези въпроси не са счетоводни, а правни и доказателствени. Вещото лице може да извърши математическа съпоставка при зададени параметри, но не може да замести съда при преценката дали дадени средства са доказано получени от жалбоподателя, дали даден заем е реално предоставен, дали доходи на съпруг/съпруга или лице, с което жалбоподателят живее, следва да бъдат включени като негов приход, дали се прилага СИО за данъчната съпоставка и дали са налице предпоставките на чл. 29 от ЗДДФЛ.

Поради това заключението не може да бъде основание за отмяна на ревизионния акт в частите, в които се основава на недоказани или правно неотносими предпоставки.

Не се установява начална наличност в брой в претендираните от жалбоподателя размери. За признаване на начално салдо е необходимо да бъде доказан не само възможен източник на средства в минал период, но и наличност на тези средства към началото на съответния ревизиран период. Жалбоподателят не представя доказателства, от които да се установи, че към 01.01.2017 г. е разполагал с парични средства в брой, които да покриват установените впоследствие разходи. Ето защо не могат да бъдат възприети вариантите на експертизата, които включват начално салдо, неподкрепено с достатъчни доказателства.

Не могат да бъдат възприети и вариантите на експертизата, при които приходите и разходите на жалбоподателя и Е. М. се разглеждат като общ семеен бюджет и се разпределят поравно. Както беше посочено, данъкът върху доходите на физическите лица е личен данък, а при ревизия по чл. 122 от ДОПК предмет на съпоставката са доказаните приходи, разходи и наличности на конкретното ревизирано лице. Приходи на други лица могат да бъдат отчетени само ако е доказано, че са предоставени на ревизираното лице или че с тях са платени конкретни негови разходи. Подобно пълно доказване в процесния случай липсва извън вече признатите от органите по приходите суми.

Не следва да бъдат възприети и изчисленията, при които се включват доходи на П. А. Д. или се приема, че част от нейните трудови възнаграждения са били приход на жалбоподателя. Фактическото съжителство не създава режим на общност на доходите, нито води до автоматично включване на доходите на едното лице в приходната част на данъчната съпоставка на другото. За да бъдат отчетени такива средства като приходоизточник на жалбоподателя, следва да е доказано конкретно предоставяне на суми, дата, размер и връзка с конкретните разходи. Такива доказателства не са налице.

При съпоставката по години съдът намира, че органите по приходите са определили приходите и разходите въз основа на събраните доказателства и в съответствие с правилата на чл. 122, ал. 2 от ДОПК. За 2017 г. са отчетени наличните парични средства по банковите сметки, доходите от лихви и предоставените от М. В. Г. средства, както и установените разходи за кредит, застраховки, банкови такси, плащания по фактури и крайна банкова наличност. Установеното превишение на разходите над приходите не е опровергано с доказателства за други налични средства.

За 2018 г. правилно са отчетени постъпленията, включително сумата от 7 000,00 лв. от „ФОРНАСАРИ ЕВРОПА“ ЕООД, сумата от 1 000,00 лв. от продажба на МПС, преводите от М. В. Г. и С. Г. Г., както и разходите за електрическа енергия, придобиване на МПС, кредит, застраховки, банкови такси, фактури и крайна наличност. Макар за тази година да не е формиран недостиг на средства, правилно са обложени конкретно установените и недекларирани облагаеми доходи.

За 2019 г. правилно са включени установените приходи от лихви и преводи от близки лица, както и разходите за електрическа енергия, изграждане на хале, кредит, застраховки, банкови такси, разходи по фактури и крайна банкова наличност. Жалбоподателят не е доказал други източници на средства, които да покриват установеното значително превишение на разходите над приходите.

За 2020 г. правилно са отчетени трудовите доходи от „АКВАТОР“ ООД, преводите от близки лица, приходът от продажба на МПС, началната и крайната банкова наличност,

както и разходите за електрическа енергия, придобиване на имот в [населено място], местни данъци и такси, изграждане на хале, кредит, застраховки, банкови такси и разходи по фактури. И за тази година не са представени доказателства, които да оборят констатацията за превишение на разходите над доказаните приходи.

За 2021 г. ревизионният акт е изменен с решението на директора на Дирекция „ОДОП“ С., като са намалени разходите за електроенергия, отчетени при жалбоподателя. В останалата част са взети предвид трудовите доходи от „АКВАТОР“ ООД, предоставените средства от М. Г., разходите за издръжка на дете, наем на хале, погасяване на кредит, банкови такси, разходи по фактури и крайна наличност. Жалбоподателят не е доказал, че след изменението с решението на ОДОП в съпоставката за 2021 г. са останали неправилно включени разходи или че са пропуснати доказани негови приходи.

С оглед на изложеното съдът приема, че органите по приходите са приложили правилно материалния закон. Налице са предпоставките по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК за определяне на данъчната основа по особения ред. Спазена е процедурата по чл. 124 от ДОПК. Установените фактически констатации в ревизионния акт, в частта, в която същият е изменен и потвърден с решението на директора на Дирекция „ОДОП“ С., са подкрепени от събраните доказателства и не са оборени от жалбоподателя при условията на пълно насрещно доказване. Възраженията относно СИО, доходите на бившата съпруга, твърдените заеми, разходите за халето, електроенергията, наема и приложението на чл. 29 от ЗДДФЛ са неоснователни.

Ето защо ревизионният акт в оспорената пред съда част, а именно в частта, в която с Решение № 1576/06.11.2023 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ С. е изменен относно задълженията за данък върху общата годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2021 г. и е потвърден относно задълженията за данък върху общата годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2017 г., 2018 г., 2019 г. и 2020 г., е материално законосъобразен. Жалбата срещу него следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

При този изход на спора, заявената от ответника претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателна. На основание чл. 161, ал. 1 ДОПК (Изм. – ДВ, бр. 17 от 13.02.2026 г.) на администрацията вместо възнаграждение за адвокат се присъжда за всяка инстанция юрисконсултско възнаграждение в размер, определен от съда, ако те са били защитавани от юрисконсулт. Размерът на присъденото възнаграждение не може да надхвърля максималния размер за съответния вид дело, определен по реда на чл. 37 от Закона за правната помощ /ЗПП/. Чл. 37 от ЗПП сочи, че заплащането на правната помощ е съобразно вида и количеството на извършената дейност и се определя в наредба на Министерския съвет по предложение на НБПП. Според чл. 24 изр.второ от Наредбата за заплащане на правната помощ по административни дела възнаграждението за една инстанция е от 130 до 450 лв. С оглед материалния интерес на спора, както и значителната фактическа и правна сложност на същия, съдът намира, че на ответната страна се дължи юрисконсултско възнаграждение в максималния предвиден размер от 450 лева, които, превалутирани съгласно чл. 11 от ЗВЕРБ, се равняват на 230,08 евро.

С оглед указанията на Върховния административен съд, дадени на основание чл. 226, ал. 3 от АПК във връзка с § 2 от ДР на ДОПК, настоящият съдебен състав следва да се произнесе и по разноските за касационното производство. Доколкото касационната жалба на директора на Дирекция ОДОП С. е уважена, а с настоящото решение жалбата срещу ревизионния акт се отхвърля, на ответника следва да бъде присъдено и

юрисконсултско възнаграждение за производството пред Върховния административен съд в размер на 450 лв., които, превалутирани съгласно чл. 11 от ЗВЕРБ, се равняват на 230,08 евро.

Мотивиран от гореизложеното, Административен съд София - град, 60-ти състав,

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на И. Г. Г., ЕГН [ЕГН], с адрес [населено място],[жк], [жилищен адрес] срещу Ревизионен акт № Р-22221322007865-091-001/26.06.2023 г., издаден от О. Й. Г., на длъжност началник сектор, като орган, възложил ревизията, и Н. К. И., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, в частта, в която същият е изменен и потвърден с Решение № 1576/06.11.2023 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, а именно: в частта на установените задължения за данък върху общата годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2017 г., 2018 г., 2019 г. и 2020 г., ведно със съответните лихви за забава, както и в изменената част за 2021 г., с която определеният данък за внасяне е определен в размер на 927,84 лв., ведно с лихви за забава в размер на 114,73 лв.

ОСЪЖДА И. Г. Г., ЕГН [ЕГН], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП сумата от 900 (деветстотин лева), равняваща се на 460,16 € (четиристотин и шестдесет евро и 16 цента), представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в четиринадесет дневен срок от съобщаването на страните за постановяването му.

СЪДИЯ: