

# РЕШЕНИЕ

№ 5529

гр. София, 28.09.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 75 състав,**  
в публично заседание на 19.09.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Геновева Йончева**

при участието на секретаря Наталия Г Дринова, като разгледа дело номер **9547** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на Глава деветнадесета от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).  
Образувано е по жалба на М. А. Д. от [населено място],[жк], [жилищен адрес] подадена чрез процесуален представител адв. М. А., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221320002543-091-001/19.04.2021 г., издаден от М. С. Х. – орган възложил ревизията, и В. И. С. – ръководител на ревизията, в частта потвърдена с Решение № 1022/05.07.2021 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ („ОДОП“) С. при Централно управление (ЦУ) на Националната агенция за приходите (НАП), досежно установеното задължение за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) за 2015 г.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на РА. Защитната му теза е обоснована с разпоредбата на чл. 13, ал. 1, т. 26 ЗДДФЛ, съгласно която не са облагаеми доходите от продажба или замяна на имущество, придобито по наследство и завет, какъвто оспорващият счита, че е процесният източник на доход. Намира за неправилни изводите на приходната администрация в обратния смисъл.

В съдебно заседание жалбоподателят, редовно призован, не се явява, представлява се от адв. А., който поддържа искането за отмяна на РА по изложените по-горе доводи. Претендира разности.

Ответникът - директорът на Дирекция "ОДОП" С. при ЦУ на НАП, чрез юрк. Й., оспорва жалбата като неоснователна, препращайки към мотивите в решението на

административната инстанция. Моли за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура – уведомена за образуваното производство, не изпраща представител.

Административен съд – София-град, III отделение, 75 състав, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Началото на ревизионното производство е поставено със Заповед № Р-22221320002543-020-001/05.05.2020 г., с която е възложено да бъде извършена ревизия на М. А. Д. за определяне на задълженията на ревизираното лице за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 ЗДДФЛ с обхват - 01.01.2014 г. – 31.12.2019 г. Заповедта е връчена лично на ревизирания субект на 10.06.2020 г., удостоверено с разписка, приложена на л. 26 от делото. Същата е изменена с последващи заповеди за изменение: № Р-22221320002543-020-002 от 10.08.2020 г., № Р-22221320002543-020-003 от 10.09.2020 г. и № Р-22221320002543-020-004 от 09.10.2020 г., всички връчени електронно на 05.10.2020 г. и 21.10.2020 г.

В хода на ревизията са предприети необходимите процесуални действия за събиране на доказателства във връзка с облагането и установяване на задълженията на ревизираното лице.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 ДОПК е връчено ИПДПОЗЛ № Р-22221320002543-040-001/18.05.2020 г., с което са изискани от ревизираното лице доказателства относно източници и размер на получени доходи, налични парични средства в брой и в банкови сметки, към началото и към края на всеки ревизиран период, получени и предоставени заеми, извършени сделки с движимо и недвижимо имущество, извършени разходи.

В отговор са представени съответните документи.

Последвало е ново ИПДПОЗЛ № Р-22221320002543-040-002/09.10.2020 г., с което са изискани копия на нотариални актове за извършени покупко-продажби на недвижими имоти, подробно описани в искането.

Изпратени са искания до трети лица и до други контролни органи за извършване на действия по установяване на факти и обстоятелства, имащи значение за определяне на задълженията, в т.ч. до всички банки в страната, СДВР, отдел „Пътна полиция“ при СДВР, ОДМВР П. и ОДМВР С. 3..

Извършени са две посещения в отдел „Следствен“ при СП с цел запознаване с материали - веществени доказателства и документи, по досъдебно производство № 223/2019 г. по описа на Следствен отдел при Специализирана прокуратура, прокурорска преписка № 2621/2019 г. (образувано във връзка с повдигнато обвинение за извършено документно престъпление по чл. 212, по чл. 302 и чл. 304 от Наказателния кодекс (НК)).

Въз основа на събраните писмени доказателства и документи е установено, че през ревизирания период М. А. Д. е получавал доходи от трудови правоотношения с [фирма], [фирма] и [фирма]. Въз основа на извършените служебни проверки е констатирано, че за лицето няма подадени справки по чл. 73 ЗДДФЛ за изплатени доходи по извънтрудови правоотношения. Установени са придобивания и продажби на леки автомобили. Възприети са и притежаваните от лицето парични средства по банкови сметки и движението по тях. Констатирано е, че ревизираният субект не е представил документи за извършени разходи за издръжка и живот. Предвид липсата

на задължение за физическите лица да водят отчетност за направените от тях разходи, както и да съхраняват документи, при съпоставката на доходите органите по приходите са използвали информация за разходите през годините, за които е установено, че са платени от лицето. Предвид липсата на данни за наличните към 01.01.2014 г. парични средства в брой, ревизиращият екип е счел, че М. А. Д. е разполагал с наличност в размер 5 000,00 лв.

След съпоставка между източниците на финансиране, размера на получените приходи и размера на извършените разходи по години, е установено, че за отчетните 2014 г., 2015 г., 2016 г., 2017 г. и 2018 г., направените разходи от лицето не превишават размера на получените средства и приходи. За 2019 г. е констатирано превишение с 379,39 лв., поради което е определен дължим данък върху общата годишна данъчна основа по чл. 48, ал. 1 ЗДДФЛ за 2019 г. в размер на 37,94 лв., ведно със съответните лихви. Във връзка с получен през 2017 г. доход от продажба на МПС в размер на 3 000,00 лв., която продажба попада в обхвата на чл. 13, ал.1, т. 2, буква „а“ ЗДДФЛ, за този данъчен период е определен данък за довносяне по чл. 48, ал. 1 ЗДДФЛ - 300 лв. Тези задължения не са предмет на настоящото производство, поради което фактите и обстоятелствата, довели до тяхното начисляване, не следва да бъдат възпроизведени понастоящем.

В случая спорни са определените на М. Д. задължения за 2015 г., във връзка с което се установява следното:

В хода на ревизията лицето е представило копие на саморъчно подписано от А. В. Д. завещание, с което същата, на 25.02.2012 г., е завещала на М. А. Д. собствения си недвижим имот - апартамент, находящ се в [населено място], ж.к. „Д.“ [жилищен адрес] придобит през 1999 г. от Столична община. Завещанието е вписано в Служба по вписванията на 10.02.2015 г. с вх. № 5801, регистър 6013, имотна партида 353525. Завещателката е починала на 05.03.2012 г. и след явяване на лицето пред нотариус с искане по чл. 27, ал. 1 от Закона за наследството (ЗН), е съставен протокол за обявяване на саморъчно завещание от 03.02.2015 г. по образувано нотариално дело № 2/2015 г. за приемане за съхранение на саморъчно завещание с рег. № 369 от 27.01.2015 г. На основание издадения протокол, на 10.02.2015 г. с вх. № 5801, с препис от обявено завещание том 2, номер 38, година 2015, е вписан самостоятелен обект - апартамент с площ 49,86 кв.м. и мазе №53 със стара имотна партида 37257 и вписана нова имотна партида 353525, находящ се в [населено място],[жк][жилищен адрес].

Впоследствие описаният недвижим имот е продаден от М. А. Д. съгласно Нотариален акт № 6, том I, рег. № 595, дело № 6 от 19.02.2015 г., на В. Ц. М. на цена от 24 000,00 лв. Сумата е постъпила по сметка на ревизираното лице в [фирма] на същата дата.

С протоколи образец Кд-73, серия АА, № 1650647/29.09.2020 г. и серия АА, № 1650650/07.10.2020 г. към ревизионната преписка е приобщена извършена съдебно – почеркова експертиза, която е установила, че подписът в края на саморъчното завещание от 25.02.2012 г. не е положен от А. В. Д..

При тези данни органите по приходите са счели, че М. А. Д. не е бил собственик на завещания от А. В. Д. апартамент, находящ се в [населено място],[жк], [жилищен адрес] и с получените приходи от продажбата в размер на 24 000,00 лв. ревизираното лице се е облагодетелствало неправомерно. Поради това за финансовата 2015 г. са приели, че за дохода е приложима разпоредбата на чл. 35, т. 6 ЗДДФЛ, по силата на която облагаемият доход е брунтната сума на облагаемите приходи, придобити през

данъчната година от всички други източници, които не са изрично посочени в този закон и не са обложени с окончателни данъци по реда на този закон или с окончателни данъци по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане. Съобразно чл. 36 ЗДДФЛ е определена годишна данъчна основа за доходите от други източници в размер на 24 000,00 лева и дължим данък по чл.48, ал.1 ЗДДФЛ в размер на 2 400,00 лв., върху която сума са начислени лихви за забава на основание чл. 175 ДОПК, във връзка с чл.1 ЗЛДТДПДВ.

Горните констатации и предложения във връзка с облагането са обективирани в съставения Ревизионен доклад (РД) № Р-22221320002543-092-001/29.01.2021 г., връчен лично на ревизираното лице на 08.03.2021 г., срещу който не е депозирано писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 ДОПК.

Изводите на ревизиращия екип са възприети и в приключващия ревизията РА № Р-22221320002543-091-001/19.04.2021 г., връчен по електронен път на 22.04.2021 г.

М. А. Д. е оспорил описания РА по административен ред само в частта на установеното с акта задължение за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 ЗДДФЛ за 2015 г. в размер на 2 400,00 лв. и начислените лихви в размер на 1210,14 лв. В останалата част актът не е оспорен от ревизираното лице и същият е влязъл в сила.

След анализ на установената фактическа обстановка, приложените към ревизионната преписка писмени доказателства и направените от жалбоподателя възражения, административната инстанция е изменила РА в оспорената част като установения с РА дължим данък по чл. 48, ал. 1 ЗДДФЛ за 2015 г. в размер на 2400,00 лв. е определен на 2 160,00лв., дължим с лихвата до окончателното разчитане с бюджета.

Решението на директора на Дирекция „ОДОП“ С. е връчено по реда на чл. 32 ДОПК на 30.08.2021 г. Жалбата до съда е депозирана на 02.09.2021 г.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата е подадена срещу годин за обжалване административен акт, след проведено задължително административно обжалване, от процесуално легитимирано лице и в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК, с оглед на което е процесуално допустима, като разгледана по същество е и основателна.

Независимо от недостатъчното мотивиране на оспорването, съдът съобразява нормата на чл. 160, ал. 2 ДОПК, задължаваща го да провери законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като прецени дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Процесният РА е издаден от компетентни органи на основание чл. 119, ал. 2 ДОПК в кръга на определените им правомощия. Видно от Заповед № № Р-22221320002543-020-00/05.05.2020 ревизията е възложена от М. С. Х. на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК със Заповед № РД-01-818 от 10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С.. Процесният РА е издаден от органът, възложил ревизията, и ръководителят на ревизията – В. И. С., т. е. от лица, разполагащи с материална компетентност съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК. Към административната преписка са приложени и доказателства за квалифициран електронен подпис на длъжностните лица.

Спазени са изискванията за форма и съдържание на издадените от органите по приходите ЗВР, РД и РА - съответно по чл. 113, ал. 1, чл. 117, ал. 1 и чл. 120, ал. 1

ДОПК. Актовете са надлежно връчвани на ревизираното лице, което е могло да се запознае със съдържанието им и да защити правата си.

Не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да водят до незаконосъобразност и необоснованост на РА. В хода на ревизионното производство доказателствата са събирани по предвидените в ДОПК способности. На основание чл. 37, ал. 3 ДОПК на ревизираното лице е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице, по което са представени съответните доказателства, подробно описани в РД. За изясняване на фактите и обстоятелствата във връзка с облагането са изисквани документи и от трети лица и контролни органи. Приобщени са и материали от воденото съдебно следствие. Съставени са съответните протоколи. Актовете на органите по приходите са връчвани на ревизираното лице и същото е могло своевременно да защити правата си като представи доказателства.

Следователно не са допуснати нарушения на изискванията за компетентност, съдържание, форма и процесуални правила при издаването на РА.

По материалната законосъобразност на РА:

Актът се оспорва досежно установеното с него задължение за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 ЗДДФЛ за 2015 г., произтичащо от преценката на органите по приходите, че полученият от Д. през отчетната година доход от продажбата на недвижим имот, документирана с НА № 6, том 1, рег. № 595, дело № 6 от 19.02.2015 г., е облагаем за данъчни цели, т.к. не попада в никоя от хипотезите на чл. 13, ал. 1 ЗДДФЛ.

Няма спор, че транслираният имот, находящ се в [населено място],[жк], [жилищен адрес] е завещан приживе от А. В. Д. на М. Д., починала на 05.03.2012 г. Органите по приходите са констатирани, че във връзка с водено досъдебно производство № 223/2019 г. по описа на Следствен отдел при Специализирана прокуратура, пр.пр. № 2621/2019 г. (по обвинение за извършено документно престъпление по чл. 212, по чл. 302 и чл. 304 НК), са предприети необходимите следствени действия, включително е възложено съдебно-почерково изследване, което е установило, че подписът и ръкописният текст върху използваното от Д. саморъчното завещание не е положен от А. В. Д.. При тези данни органите по приходите са квалифицирали полученият от ревизираното лице през 2015 г. доход от продажбата на посочения недвижим имот като такъв по чл. 35, т. 6 ЗДДФЛ - доход от друг източник, който не е изрично посочен в този закон. Съгласно цитираната разпоредбата тълкувана във връзка с чл. 10, ал. 1, т. 6 ЗДДФЛ брутната сума на доходите, придобити от задължените лица през данъчната година от всички други източници, които не са изрично посочени в ЗДДФЛ и не са обложени с окончателни данъци по реда на ЗДДФЛ или с окончателни данъци по реда на ЗКПО, се третира за данъчни цели като облагаем доход.

Така основният спорен момент по делото е дали процесният доход – получената по НА продажна цена, е облагаем, каквото е становището на приходната администрация, или се субсумира в хипотезата на чл. 13, ал. 1, т. 26 ЗДДФЛ, уреждаща като необлагаем доходът от продажба на имущество, придобито по завещание, каквото защитна теза обосновава жалбоподателят.

В тази насока съдът намира следното:

Саморъчното завещание представлява частен диспозитивен документ. Съгласно чл. 180 ГПК подписаните частни документи доказват, че съдържанието им представлява изявление на лицата, които са ги подписали. В това се състои формалната доказателствена сила на тези документи и при установяване, че подписът е

неистински, то и документът е неистински. Затова оспорването на истинността на частния диспозитивен документ всъщност е оспорване, че волеизявлението изхожда от посоченото за автор лице. Същевременно, саморъчното завещание представлява едностранна сделка, за действителността на която законът поставя специални изисквания - да е написано изцяло ръкописно от завещателя, да е датирано и да е подписано от него - чл. 25, ал. 1 ЗН. Неизпълнението на тези изисквания води до нищожност на саморъчното завещание като едностранна сделка - чл. 42, б. "б" ЗН. В случая обаче не е проведено оспорване по смисъла на чл. 25 ЗН, дори с възражение в рамките на настоящото производство (А.: чл. 193, ал. 2, изр. второ ГПК), а досъдебното производство по описа на СО – СГП няма данни да е приключило с влязла в сила присъда, за да може категорично да се приеме, че е опровергана автентичността на завещателното разпореждане.

До разрешаване с влязла в сила съдебно решение на въпроса за действителността на представеното саморъчно завещание, същото поражда съответните правни последици, както правилно е приела и административната инстанция, съобразявайки мотивите, изложени в решение № 114 от 30.10.2020 г. на ВКС по гр. д. № 4260/2019 г., I г. о., ГК. В него е посочено, че „когато с влязла в сила присъда или с одобрено от съда споразумение в наказателния процес е установено съставянето на неистински частен документ и използването му за доказване съществуването на отразеното в документа право, за което деяние наказателният съд е приел, че осъществява състава на предвидено в НК престъпление, съдът, който разглежда гражданско-правен спор, следва да прецени какви гражданско-правни последици законът свързва с обстоятелството, че документът е неистински, т. е. не е съставен от лицето, сочено като негов издател с оглед вида на конкретния документ. По отношение на саморъчното завещание преценката следва да бъде извършена с оглед установеното в чл. 25, ал. 1 ЗН изискване същото да бъде написано ръкописно от самия завещател и да е подписано от него и да се приложи предвидената в чл. 42, ал. 1, буква "б" ЗН правна последица“.

Действително по образуваното досъдебно производство е възложена и изпълнена съдебно-почеркова експертиза, но само въз основа на констатациите от нея, при липсата на влязъл в сила съдебен акт, признаващ завещателното разпореждане за нищожно, не може да се направи категоричен извод, че е оборена неговата валидност, от което пък да се приложат възприетите в РА данъчно-правни последици. Подобен подход противоречи на принципа на правната сигурност и принципите за законност и обективност, задължаващи органите по приходите да действат в рамките на правомощията си, установени от закона; да изясняват фактите и обстоятелствата от значение за установяване и събиране на публичните вземания, включително за прилагането на определените в закона облекчения; да установяват безпристрастно фактите и обстоятелствата от значение за правата, задълженията и отговорността на задължените лица.

Следва да се отбележи, че горният извод правилно е възприет в решението на административната инстанция, но независимо от това неправилно решаващият орган е анализирал полученият от продажбата доход през призмата на чл. 13, ал. 1, т. 1, б. „а“, във вр. с чл. 33, ал. 1, вр. ал. 6 ЗДДФЛ. При данните, че въпросният доход е генериран през съответната данъчна година от продажбата на получен по завещание имот, то същият автоматично попада в изключенията за необлагаемите по смисъла на чл. 13, ал. 1, т. 26 ЗДДФЛ доходи и е безпредметно и неправилно облагането му по

алгоритъма на чл. 33, ал. 1 ЗДДФЛ – при формиране на основа от положителната разлика между продажната цена и цената на придобиване на имуществото, намалена с 10% разходи. Съгласно чл. 13, ал. 1, т. 1, б. "а" ЗДДФЛ доходите, придобити през календарната година от продажба на един недвижим жилищен имот, не подлежат на облагане с данък, ако между датата на покупката и датата на продажбата му са изминали повече от 3 години. В случая обаче се касае за продажба на имот, който е придобит от продавача по завещание, чиято автентичност може да бъде изследвана само от компетентния съд, и този доход е освободен на основание чл. 13, ал. 1, т. 2б ЗДДФЛ. Продажбата на завещания имот не се счита за продажба на един жилищен недвижим имот по смисъла на чл. 13, ал. 1, т. 1, б. "а" ЗДДФЛ и собственикът може да реализира продажба, доходите от която не подлежат на данъчно облагане.

Налага се решаващ извод, че РА в оспорената му част относно определеното задължение за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2015 г. е незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

С оглед изхода на спора и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК своевременно заявеното от процесуалния представител на жалбоподателя искане за разноси във вид на адвокатско възнаграждение е основателно, но същото на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК съдът определя на 457,43 лв., към която сума следва да бъде добавен и разходът за заплатена държавна такса в размер на 10 лв.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК Административен съд - София-град, III-то отделение, 75-ти състав,

## **Р Е Ш Е Н И Е:**

**ОТМЕНЯ** Ревизионен акт № Р-22221320002543-091-001/19.04.2021 г., издаден от М. С. Х. - орган възложил ревизията, и В. И. С. – ръководител на ревизията, в частта потвърдена с Решение № 1022/05.07.2021 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, досежно установеното задължение за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица за 2015 г., в общ размер на 3 249,04 лева, от които 2 160,00 лева главница и лихви - 1089,04 лева.

**ОСЪЖДА** Националната агенция за приходите да заплати на М. А. Д. от [населено място],[жк], [жилищен адрес] сумата в размер на 467,43 лева (четиристотин шестдесет и седем лева и 0,43 ст.), представляваща направени по делото разноси.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

Препис от решението да се изпрати по реда на чл. 137 АПК, вр. § 2 ДР на ДОПК.

**СЪДИЯ:**