

РЕШЕНИЕ

№ 35388

гр. София, 14.09.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 6 състав, в
публично заседание на 08.12.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Боряна Бороджиева

при участието на секретаря Елеонора М Стоянова, като разгледа дело номер **184** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е образувано по жалба на М. Х. Ч., от [населено място], срещу ревизионен акт (РА) № Р-22002223006274-091-001/31.07.2024г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-С., частично изменен, частично потвърден с Решение № 1464/07.11.2024г. на Директора на Дирекция "ОДОП"-С..

РА се обжалва пред съда в частта, потвърдена с решението на ответника, с която за периода 01.01.2016 г. – 31.12.2020 г. по реда на чл. 122–124а от ДОПК на жалбоподателя са установени допълнителни задължения за данък по чл. 17 от ЗДДФЛ – общо за довносяне 90 072,51 лв. и лихвите за просрочия към тях в размер общо на 56 811, 64 лв.

Жалбоподателят оспорва констатацията на ревизията за наличие на несъответствие между получените доходи и извършените разходи през 2016-2018г. и 2020 г., поддържа становище, че липсва основание по чл. 122, ал. 1 от ДОПК, тъй като в ревизионния доклад и акта не е посочено конкретно установено обстоятелство – вид необложен доход или конкретно получен, но недеклариран доход. Сочи, че по отношение на него са били провеждани и предходни ревизионни производства: ревизия за ДДФЛ от свободни професии и граждански договори за периода 2003–2007 г., приключила с РА от 03.06.2011 г.; ревизия за ДДС за периода 2009–2011 г., приключила с РА от 13.12.2011 г.; ревизия за данък по чл. 17 ЗДДФЛ за 2015 г., приключила с РА от 01.08.2022 г., изменен с Решение № 1675/21.10.2022 г. на директора на ОДОП-С.; и ревизия за периода 2016–2020 г., приключила с РА № Р-22221022006909-091-001/17.07.2023 г., отменен с Решение № 1495/19.10.2023 г. на директора на ОДОП-С. и върнат за нова ревизия. Твърди, че във връзка с тези производства е предоставял на органите по приходите огромна по обем документация – извлечения от лични банкови сметки, включително за периода преди 2015 г. (2008–2014 г.),

справки и пояснения относно упражняваната дейност като адвокат и консултант, инвестиции в дялове, акции и недвижими имоти, а при повторната ревизия – и нови факти и доказателства по чл. 117, ал. 5 от ДОПК относно паричния поток за 2008–2014 г., които според него не са били съобразени при издаването на РА. Счита за погрешен подход на ревизиращите органи, това да се приема, че теглените от негови банкови сметки суми са отчетени като разход или изходящ паричен поток, въпреки че част от тях впоследствие са използвани за плащания в брой, внасяни са по сметки на свързани дружества или по други негови банкови сметки. Също така оспорва като неправилно внесените от него в брой средства по банкови сметки да се третираат като увеличение на имущественото му състояние, тъй като според него това е само преобразуване на вече притежавани средства от наличност в брой в наличност по банка. Сочи също, че указанията, дадени с отменителното Решение № 1495/19.10.2023 г. за извършване на насрещни проверки на „Чостоп“ ООД, „Българийн Пропъртис“ ООД и „Сплендид Хоумс“ ЕООД относно предоставени и възстановени средства за периода 2009–2014 г., не са изпълнени при повторната ревизия. Основното възражение е насочено срещу приетата от органите по приходите начална парична наличност към 01.01.2016 г. в размер на 697 358,40 лв., въпреки направените констатации в Решение № 1675 от 21.10.2022г. на Директора на ДОДОП-С.. Жалбоподателят поддържа, че действителната наличност е значително по-висока – по негови изчисления не по-малка от около 2 920 597,44 лв. – въз основа на приходи за периода 2009–2014 г. от 8 141 781,01 лв., доказани разходи в размер 4 012 038,34 лв. и получени заеми от около 1 044 466,00 лв. и притежаване парични средства в размер не по малко от 3 085 277, 57 лв. Твърди, че при определянето на наличността не са отчетени нормативно признати разходи по чл. 29 ЗДДФЛ (около 422 266,42 лв., за които и предходно решение на ОДОП № 1675/21.10.2022 г. е констатирало незаконосъобразно изключване), върнати допълнителни парични вноски от собствени дружества за 2009–2014 г. в общ размер около 2 255 212 лв., суми от продажба на дружествени дялове („Лака Голф“, „Лака Голф Енд Спа“, „Л. Спа“ и „Л. Спа Енд Голф“) на обща стойност около 3 077 460 лв., приходи от продажба на недвижими имоти по нотариални актове от 2009–2010 г., както и дивиденди от „Емберли Девелопмънтс“ ООД за 2012 и 2013 г., документирани със справки по чл. 73 от ЗДДФЛ. Възражава и срещу третирането на вътрешни трансфери между негови лични сметки и свързани дружества като самостоятелни приходи или разходи, както и срещу твърдяно дублиране на разходни позиции при погасяване на кредитни карти и заеми. След подробно изброяване в жалбата от т.1 до т.7 твърди, че се установявало, че към 01.01.2016г. е притежавал парични средства в брой в размер не по малко от 2 920 597, 44 лв., а не както е приета сумата в РА за налична към 01.01.2016г. в размер на 697 358, 40 лв. Възражава и че не са взети предвид, представените към жалбата му по административен ред справки за изплатени доходи на физически лица по чл.73 от ЗДДФЛ и справка на хронологията и подадените данни в жалбите срещу РА. В писмени бележки по делото допълва, позовавайки се на приетото и неоспорено заключение на съдебно-счетоводната експертиза, че не е налице недостиг на парични средства, т.е. не е налице превишение на извършените разходи над получените приходи за всяка една от ревизираните години и не са налице посочените в РА основания по ЗДДФЛ за преобразуване на облагаемата основа на жалбоподателя, респективно установяване на допълнителни задължения за ДДФЛ.

В съдебно заседание процесуалният представител на жалбоподателя поддържа жалбата и моли ревизионният акт да бъде отменен, като посочва, че причината за спора е неправилно определено начално салдо, пренесено от предходно ревизионно производство, предходен РА от 2015г., в който не е взето правилно начално салдо, но той не е обжалван пред съда, а е отменен от директора на дирекция „ОДОП“. Претендира разноски само за държавна такса и възнаграждение на вещото

лице.

Ответникът – директорът на дирекция „ОДОП“ – С., чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата и моли същата да бъде отхвърлена, поддържайки съображенията в Решение № 1464/07.11.2024 г. По спорния въпрос за началното салдо, счита, че няма доказателства, че претендираната сума е налична към 01.01.2016 г. Претендира юрисконсулско възнаграждение и представя списък на разноските.

От фактическа страна се установява следното:

Обжалваният РА е издаден в резултат на ревизия, възложена със Заповед №МР-22002223006274-020-001 от 26.10.2023 г. за установяване на задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периода от 01.01.2016 г. до 31.12.2020 г. Заповедта е връчена по електронен път на обявения от лицето електронен адрес на основание чл. 32, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК. От датата на връчването, съгласно чл. 114, ал. 1 от ДОПК, е текъл тримесечен срок за приключване на ревизията с изтичане на 08.02.2024 г., който впоследствие е удължаван на основание чл. 114, ал. 2 във връзка с чл. 113, ал. 3 от ДОПК – първо със Заповед за изменение №Р-22002223006274-020-002 от 05.02.2024 г., а след това със Заповед за изменение №Р-22002223006274-020-003 от 07.03.2024 г., до 08.04.2024 г. Всички заповеди са издадени от В. В. П., на длъжност главен инспектор по приходите в сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-654 от 05.07.2023 г. на директора на ТД на НАП С. на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад №Р-22002223006274-092-001 от 14.05.2024 г., връчен електронно ведно с доказателствата на 15.05.2024 г. Срещу доклада жалбоподателят е подал възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, депозирано в ТД на НАП С. с вх. №Р-22002223006274-ВЗР-001-И от 01.07.2024 г., което е преценено от ревизиращия екип като неоснователно.

Ревизията е приключила с обжалвания Ревизионен акт №Р-22002223006274-091-001 от 31.07.2024 г., връчен по електронен път на 18.08.2024 г. Настоящата ревизия е повторна, възложена на основание чл. 155, ал. 4 от ДОПК, след като с предходно Решение №1495 от 19.10.2023 г. на директора на дирекция ОДОП С. е бил отменен и върнат за нова ревизия Ревизионен акт №Р-22221022006909-091-001 от 17.07.2023 г.

Установено е, че М. Х. Ч. е местно физическо лице по смисъла на чл. 4, ал. 1 от ЗДДФЛ и на основание чл. 6 от същия закон е носител на задължение за данъци за придобити доходи от източници в Република България и в чужбина. За ревизиращия период лицето е било наето по договор за управление в дружество „БЪЛГЕРИАН ПРОПЪРТИС“ ООД и по трудов договор в „ПРОПЪРТИ МЕНИДЖМЪНТ БГ“ ООД. В изпълнение на указанията, дадени с Решение №1495 от 19.10.2023 г., на жалбоподателя е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения №Р-22002223006274-040-001 от 20.11.2023 г., по което са представени документи по електронен път; допълнително по протоколи №Р-22002223006274-ППД-001 и №Р-22002223006274-ППД-002, както и по протокол №1974370 от 19.07.2024 г., са присъединени документи от предходната ревизия на лицето за същите периоди и от приключила ревизия за периода от 01.01.2015 г. до 31.12.2015 г.

Ревизиращият екип е извършил служебни проверки в информационните регистри на НАП относно сключени от жалбоподателя сделки за придобиване и продажба на недвижими имоти и превозни средства, подадени декларации по чл. 50, ал. 1 от ЗДДФЛ, наличие на подадени справки по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени нему доходи по извънтрудови правоотношения, както и данни за покупки по дневници за продажби на регистрирани по ЗДДС лица. Изискана е информация от търговски банки относно открити от лицето банкови сметки и наети трезори, от застрахователни

дружества относно сключени застраховки и изплатени обезщетения, както и от доставчици на комунални услуги. Констатирано е, че жалбоподателят е титуляр на съответните сметки и влогове в банкови институции, от които е получена информация за движението и наличностите по сметките за периода 2015-2020 г., като извлеченията от австрийската сметка са представени лично от жалбоподателя.

Извършени са и насрещни проверки на дружества, в които лицето е било съдружник, едноличен собственик на капитала или управител, относно договори за продажба на дружествени дялове, получени, предоставени и върнати заеми. Установено е съответното плащане на дивиденди, прехвърляне на дялове, внасяне на парични вноски, продажби на имоти, изплащане на възнаграждения, заеми и т.н.

Въз основа на обобщените резултати от насрещните проверки, наличната информация в информационната система на НАП и подадените от лицето годишни данъчни декларации по чл. 50 от ЗДДФЛ, ревизиращите органи са описали нетните доходи на жалбоподателя по източник и период (стр.49 и сл. от РД) – доходи от трудови правоотношения (49 585,68 лв. за 2016 г., 48 086,38 лв. за 2017 г., 47 980,89 лв. за 2018 г., 504 289,89 лв. за 2019 г. и 235 013,84 лв. за 2020 г.), нетни доходи от друга стопанска дейност – личен труд в посочено дружество (54 000 лв. за 2019г. и 100008 лв. за 2020г.), доходи от наем на апартамент в А., доходи от прехвърляне на имущество и дружествени дялове (226 055 лв. за 2016 г., 360 045 лв. за 2017 г., 80 137,44 л. за 2018 г., 111 624,01 лв. за 2019 г. и 243 400,90 лв. за 2020 г.), нетни доходи от дивиденди (223 889,01 лв. за 2016 г., 109 362,76 лв. за 2017 г. и 24 700 лв. за 2018 г.), доходи от лихви по банкови сметки, доходи от други източници (включително 150 000 лв. от П. Ж. през 2016 г. и 691 975 лв. през 2017 г., от които 668 575 лв. от съпругата М. М. Ч.), получени суми по вземания от трети лица – заеми, лизинг и други (588 252,73 лв. за 2016 г., 654 008 лв. за 2017 г., 1 690 073,49 лв. за 2018 г., 676 854,01 лв. за 2019 г. и 478 860,15 лв. за 2020 г.), както и получени парични заеми и средства чрез кредитна карта. На л.52 и сл. от РД е описано имущественото състояние на лицето – притежавани от лицето недвижими имоти, движимо имущество – леки автомобили закупени, съответно продадени, банкови сметки и кредитни карти. Насрещно са установени разходи по видове – за придобиване и подобрене на недвижимо имущество, за придобиване и ремонт на превозни средства, за закупуване на ценни книги, за издръжка и живот (изчислени по данни за плащания на ПОС терминали, тъй като лицето не е декларирало такива разходи), за комунални услуги, за закупуване на ценни книжа и дялови участия, за погасяване на заеми и кредити, за предоставени заеми на трети лица (в т.ч. 1 765 076,35 лв. за 2016 г. и 1 185 888,27 лв. за 2018 г.), за екскурзии и пътувания, за платени данъци, осигуровки, такси и мита, за обучение, за здравни и медицински нужди, за застраховки, за дарения (основно в полза на съпругата М. М. Ч.) и други разходи. Изследван и посочен е размерът на установените разходи за покупка на стоки и услуги съгласно Справка за обявени продажби от задължени лица, регистрирани по ЗДДС към М. Х. Ч. през ревизирания период (стр.74 от РД), както и са анализирани банковите сметки на лицето и са установени извършените преводи към трети лица.

За определяне на началната разполагаема сума в брой към 01.01.2016 г. ревизиращите са приели сума в размер на 697 358,40 лв., изведена въз основа на анализ на доходите и разходите на лицето за периода, предхождащ първия ревизиран период. Тъй като жалбоподателят не е представял документи за наличните парични средства към 01.01.2015 г. в предходно производство за периода 2009-2014 г., той е представил справка, съгласно която общият доход за 2009 г. възлиза на 6 866 200,04 лв. по различни пера (трудова правоотношения, друга стопанска дейност, наем, прехвърляне на дялове, прехвърляне на имущество, необлагаеми доходи, възстановени допълнителни парични вноски), от които 5 233 872,89 лв. твърди да са получени в брой. В

подкрепя са приложени банково извлечение относно договор за управление на строителен обект с „БИЙЧ АПАРТМЪНС“ ООД на стойност 5 330 300 евро (възнаграждение на лицето 2 035 000 лв.), три договора за продажба на дружествени дялове в „ЛАКА ГОЛФ“ ЕООД, „ЛАКА СПА“ ЕООД и „ЛАКА СПА ЕНД ГОЛФ“ ЕООД на обща стойност 2 975 460 лв., договор от 24.07.2009 г. за продажба на дялове в „ЛАКА ГОЛФ ЕНД СПА“ ЕООД за 102 000 лв. в брой, и предварителен договор от 08.06.2009 г. за продажба на няколко недвижими имота в Б. на обща стойност над 1 264 000 лв., за които е представена разписка за плащане в брой на 709 900 лв. При проверка в Имотния регистър е установено, че само част от тези имоти реално са прехвърлени на трето лице, а доходите не са декларирани в съответната годишна данъчна декларация. Допълнително са представени разходни касови ордери за възстановени допълнителни парични вноски от „СПЛЕНДИД ХОУМС“ ЕООД в размер на 600 000 лв. и 230 211,42 лв., както и нареждане-разписка за 488 957,50 лв. от свързано дружество.

При насрещни проверки на „БЪЛГЕРИАН ПРОПЪРТИС“ ООД, дружество с предходно наименование, и „СПЛЕНДИД ХОУМС“ ЕООД е установено, че към 31.12.2014 г. първото дружество дължи на лицето 80 339,79 лв., второто е възстановило допълнителна парична вноска от 250 000 евро (488 957,50 лв.) през 2009 г., а трето свързано дружество е възстановило през 2009 г. сума от 830 211,42 лв., срещу внесени от лицето през същата година 557 325 лв., при което е изведена разлика в размер на 272 886,42 лв. Въз основа на тези данни органите по приходите са приели, че към 31.12.2014 г. лицето е разполагало с парични средства в брой общо в размер на 863 843,92 лв. (102 000 лв. + 488 957,50 лв. + 272 886,42 лв.). При определяне на данъчната основа за 2015 г. е констатирано, че внесените по банкови сметки суми превишават изтеглените с 156 235,58 лв., а в брой са предоставени допълнително 8 319 лв. заем на съпругата и 1 930,94 лв. платени данъчни задължения, при което за 01.01.2016 г. е изчислена сума от 697 358,40 лв. (863 843,92 лв. – 156 235,58 лв. – 8 319 лв. – 1 930,94 лв.).

На база тази сума ревизиращите органи са формирали годишните данъчни основи и задължения, както следва: за 2016 г. – обща годишна данъчна основа от 579 583,60 лв. (в т.ч. 54 875 лв. от трудови правоотношения, 990 лв. от наем и 523 718,40 лв. по чл. 122 от ДОПК), с установен данък по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ в размер на 57 958,36 лв., от който над декларирания – 52 371,84 лв.; за 2017 г. – обща данъчна основа от 55 642,92 лв. (53 437,92 лв. от труд и 2 205 лв. от прехвърляне на имущество), с данък 5 564,29 лв., от който над декларирания 220,45 лв.; за 2018 г. – данъчна основа от 148 861,62 лв. (53 300,64 лв. от труд, 22 840 лв. от имущество и 72 720,98 лв. превишение по чл. 122), с данък 14 886,15 лв., от който над декларирания 5 893,11 лв.; за 2019 г. – данъчна основа от 463 824,20 лв. (462 639,20 лв. от труд и 1 185 лв. от имущество), с данък 46 382,42 лв., от който надвнесен 1 289,50 лв.; и за 2020 г. – данъчна основа от 691 852,65 лв. (359 879,20 лв. от труд и 331 973,45 лв. превишение по чл. 122), с данък 69 185,26 лв., от който над декларирания 32 868,61 лв.

РА е оспорен по административен ред. В жалбата си М. Х. Ч. оспорва изцяло РА, като твърди, че е грешен подхода теглените от банковите му сметки суми, вложени впоследствие като допълнителни парични вноски в собствени дружества, да се считат за разход, тези средства са претърпели само трансформация; сочи дублиране между плащания с кредитна карта в ОББ АД и разходи за погасяване на заеми; позовава се на практика на ВАС на РБ, според която за приход следва да се смятат само постъпления от външен източник; и оспорва изобщо приложимостта на ревизия по особения ред на чл. 122 и следващите от ДОПК. Жалбоподателят представя собствена подробна справка за периода 2009-2014 г., според която общият му доход възлиза на 8 141 781,01 лв., след приспадане на разходи от 4 012 038,34 лв. и заеми от 1 044 466 лв., поради което твърди, че към 01.01.2015 г. е разполагал с 3 085 277,57 лв. в брой, а към 01.01.2016 г. – с 2 920 597,44 лв.

В подкрепа прилага таблица за движението на средства по сметки в ОББ АД за 2009-2014 г., данни за получени в брой суми от продажби на имоти и дивиденди по отделни години, възстановени вноски от свързани дружества и получени средства от продажби на дялове в общ размер на 3 077 460 лв. Позовава се и на предходно Решение №1675 от 21.10.2022 г. на директора на ОДОП С. относно признаване на нормативно признати разходи в размер на 422 286,42 лв. за доходи от друга стопанска дейност.

Решаващият орган приема, че основният спорен въпрос е определянето на началната разполагаема сума в брой към 01.01.2016 г., и посочва, че съгласно константната съдебна практика и възприетата от НАП методология, тежестта за доказване произхода на претендирана в значителен размер парична сума в брой пада върху задълженото лице, в случая физическо лице, което е задължено да води счетоводство по смисъла на Закона за счетоводството. При прегледа на предходната ревизия за 2015 г. е констатирано, че жалбоподателят е декларирал доходи през периода 2009-2014 г. общо в различни изчислени размери по отделни години (например 1 649 530,28 лв. за 2009 г., 1 010 489,58 лв. за 2010 г., 590 486,18 лв. за 2011 г., 820 186,93 лв. за 2012 г., 161 326,39 лв. за 2013 г. и 235 489,26 лв. за 2014 г.), достигащи общо 4 469 522,62 лв., срещу декларирани разходи от 4 012 038,34 лв. за същия период, включващи разходи за придобиване на имоти, строителство на жилищна сграда, комунални и други текущи разходи, придобиване на дялово участие, направени вноски в капитала на собствени дружества, вложени средства в предприятие на едноличен търговец и погасени заеми. Решаващият орган намира за неоснователно твърдението на жалбоподателя, че сумите от продажбата на дялове в „Лака Голф“ ЕООД, „Лака Спа“ ЕООД и „Лака Спа енд Голф“ ЕООД следва да се считат за налични към 01.01.2016 г., тъй като тези доходи са получени и декларирани още през 2007 г. и според ответника не може да са били все още налични към 01.01.2016г. Приема за неподкрепено с доказателства и твърдението за изтеглени от банкови сметки суми в общ размер на 2 053 100,60 лв. за периода 2009-2015 г. Същевременно, решаващият орган констатира, че при съпоставката органите по приходите не са отчетели, че с предходно Решение №1675 от 21.10.2022 г. вече е признато, че към 01.01.2015 г. лицето е разполагало с парични средства в брой в размер поне на 427 286, 42 лв. (различна и недублираща се сума спрямо установената в настоящата ревизия сума 863 843,92 лв.), поради което правилният подход според решението на ответника изисква събиране на двете суми – така началната разполагаема сума в брой към 01.01.2015 г. следва да бъде определена на 1 291 130,34 лв., а за 2015 г., при съпоставка на доходи и разходи, се получава превишение на доходите над разходите от 1 108 525,78 лв., което следва да се приеме за налична сума в брой към 01.01.2016 г., вместо приетата от ревизията сума от 697 358,40 лв. В резултат на тази корекция за данъчен период 2016 г. решаващият орган преизчислява превишението на разходите над доходите на 112 551,02 лв. вместо установеното превишение от 523 718,40 лв., което налага изменение на определената данъчна основа и на дължимия данък за тази година. За останалите оспорени периоди – 2017 г., 2018 г. и 2020 г. – решаващият орган намира възраженията на жалбоподателя за недоказани, тъй като не са представени конкретни доказателства, оборващи установените по основание и размер доходи и разходи, и потвърждава законосъобразността на прилагания ред по чл. 122 и следващите от ДОПК с оглед на констатираните обстоятелства за укрити приходи и несъответствие между декларираните доходи и имущественото състояние на лицето. Предвид тези изводи директорът на дирекция ОДОП - С. изменя Ревизионен акт №Р-22002223006274-091-001 от 31.07.2024 г. в частта за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2016 г., като намалява установения размер от 57 958,36 лв. на 16 841,62 лв., ведно със съответните лихви, и потвърждава ревизионния акт в останалата обжалвана част относно данъчните задължения за 2017 г., 2018 г. и 2020 г., ведно с

начислените лихви.

Следва обжалването пред съда.

В хода на настоящото съдебно производство е прието заключение по съдебно-счетоводна експертиза (ССЧЕ). От заключението на ССЧЕ се установява, че вещото лице е извършило самостоятелно проследяване на паричните потоци на жалбоподателя за периода 2008–2020 г., като е съпоставило установените по документи приходи, други източници на средства, разходи, банкови наличности и средства в брой. Изходните данни са систематизирани подробно в таблица № 13, в която по отделни периоди са отразени видът, размерът и произходът на включените в паричния поток постъпления и разходи. Поради констатирана непълнота на административната преписка вещото лице е използвало както документите по делото, така и данните, възпроизведени в ревизионния доклад и ревизионния акт.

Основният спорен въпрос, който вещото лице изследва, е определянето на началната разполагаема сума от парични средства в брой към 01.01.2016 г. За установяване на тази сума вещото лице проследява по документи движението на средствата на жалбоподателя за периода преди първия ревизиран период. Посочва се, че към 31.12.2014 г. органите по приходите са приели наличност от парични средства в брой в размер на 863 843,92 лв., формирана от три отделни постъпления – 102 000 лв., получени от М. Ж. Д. по договор от 24.07.2009 г. за продажба на дружествени дялове от капитала на „Лака Голф Енд Спа“ ЕООД, платени в брой; 488 957,50 лв. (левава равностойност на 250 000 евро), възстановена на жалбоподателя допълнителна парична вноска от дружество със старо наименование „С. Е.“; и 272 886,42 лв., изведени като разлика между сумите, възстановени от „Сплендид Хоумс“ ЕООД (по-рано „Бийч Апартмънтс“ ЕООД) в размер на 830 211,42 лв. по два разходни касови ордера и внесените от жалбоподателя по банковата сметка на дружеството суми в брой в размер общо на 557 325 лв. Вещото лице подробно проследява счетоводните данни на посочените дружества, представените разходни касови ордери, банкови извлечения и вносни бележки, въз основа на които е формирана посочената сума. Вещото лице отбелязва, че при определяне на наличността към 01.01.2015 г. е следвало да бъде съобразено Решение №1675 от 21.10.2022 г. на директора на дирекция ОДОП С. по друг ревизионен акт (№Р-22221021006889-091-001 от 01.08.2022 г., касаещ данъчен период 2015 г.), с което е прието, че в доходите на жалбоподателя за времето преди 01.01.2015 г. следва да бъде включена и сума в размер на 427 286,42 лв., представляваща нормативно признати разходи за доходи от друга стопанска дейност, реализирани през 2009 г. и 2010 г., тъй като не са били събрани доказателства сумата действително да е била изразходвана. Вещото лице посочва, че тъй като двете суми – 427 286,42 лв. и 863 843,92 лв. – са формирани на различни основания и не се дублират, с решението на директора на Дирекция „ОДОП“-С. по настоящия ревизионен акт те са сборувани, при което е прието, че към 31.12.2014 г. (01.01.2015 г.) жалбоподателят е разполагал с парични средства в брой в общ размер на 1 291 130,34 лв. Съпоставено с установените за 2015 г. начални и крайни салда (451 229,91 лв. и 719 287,69 лв.), доходи (1 910 901,24 лв.) и разходи (1 825 448,02 лв.), тази сума е преизчислена до 1 108 525,78 лв., прието за налична сума в брой към 31.12.2015 г. (01.01.2016 г.), тъй като не е доказано да е била изразходвана. По отношение на изрично поставеното в задачата условие за включване на доходите от продажбата на дружествените дялове в трите дружества „Лака голф“ ЕООД, „Лака спа“ ЕООД и „Лака спа енд голф“ ЕООД вещото лице подробно възпроизвежда съдържанието на съответните договори. Посочва се договор от 14.12.2009 г. за покупко-продажба на дялове от капитала на „Лака Голф“ ЕООД, по силата на който жалбоподателят, действащ в различни свои качества по два налични в делото екземпляра на договора (веднъж като управител на дружеството продавач, втори път като едноличен собственик на капитала лично от свое име), продава всичките 60 дружествени дяла,

представляващи 100% от капитала, на „Анабела Съншайн“ ЕООД, за сумата от 1 598 460 лв. Вещото лице обаче констатира, че в годишната данъчна декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ за 2007 г., в Приложение №5 „Доходи от прехвърляне на права или имущество“, е декларирана дата на прехвърляне 17.12.2007 г. и цена на продажбата и на придобиването съответно 768 000 лв. и 137 200 лв., или общо декларирана сума от 905 200 лв., поради което именно тази, а не договорната сума от 2009 г., следва да бъде взета предвид в салдото, съобразно точното условие на поставената задача. Аналогично е разгледан договор от 11.12.2009 г. за продажба на дяловете в „Лака Спа Енд Голф“ ЕООД за сумата 459 000 лв., при която е констатирано пълно съответствие между договорената и декларираната през 2007 г. сума, както и договор от 11.12.2009 г. за продажба на дяловете в „Лака Спа“ ЕООД за сумата от 918 000 лв., при аналогично съвпадение с декларираните данни. Отделно е разгледан и договор от 24.07.2009 г., по силата на който жалбоподателят продава на трето лице – М. Ж. Д. – дяловете си от капитала на „Лака Голф Енд Спа“ ЕООД за сумата от 102 000 лв., изплатена в брой, която сума е приета и от органа по приходите като действително получена в брой.

На база на изложеното вещото лице изчислява начално салдо на паричните средства в брой към 31.12.2014 г. (01.01.2015 г.), като към установената от органите по приходите сума от 863 843,92 лв. прибавя сбора от декларираните и/или договорени суми по трите договора за дружества – 905 200 лв. за „Лака Голф“, 459 000 лв. за „Лака Спа Енд Голф“ и 918 000 лв. за „Лака Спа“, тоест общо 2 282 200 лв., при което достига до обща сума от 3 146 043,92 лв. Именно тази сума вещото лице дава като отговор на първата поставена задача.

За отговор на втората задача, вещото лице към горепосочената сума прибавя и признатите от предходното решение на директора на Дирекция „ОДОР“-С. 427 286,42 лв., достигайки до 3 573 330,34 лв., което, съпоставено със същите установени за 2015 г. движения по банкови сметки, доходи и разходи, както при основния вариант, дава сума в размер на 3 390 725,78 лв. като размер на паричните средства в брой към 31.12.2015 г. (респективно 01.01.2016 г.).

Вещото лице изрично отбелязва, че при формирането на началното салдо се е съобразило с условието, изрично поставено в задача №1, а именно да бъдат включени доходите от продажбата на дружествените дялове по трите договора, декларирани през 2007 г., и че до посочените резултати е достигнало след преглед, съпоставки и изчисления по данни от преписката по делото и по данни от ревизионния акт и доклада, доколкото преписката е непълна и не съдържа част от документите, за които се съобщава в ревизионния доклад. Вещото лице подчертава и, че експертизата е счетоводна, но в случая е по-скоро икономическа (изчислителна), тъй като се отнася до паричен поток на физическо лице, което не води и не е задължено да води счетоводство по смисъла на Закона за счетоводството, и че алтернативата, която представя, е финансова, докато мотивите по ревизионния акт и доклада при преценката на доходите и разходите по документи и тяхното включване в паричния поток са изцяло правни и окончателната преценка по доказателствата, тяхната годност и пълнота следва да бъде направена от съда с крайния съдебен акт по делото.

За отговор на третата задача вещото лице пренася изчисленото по втората задача начално салдо от 3 390 725,78 лв. в паричния поток за 2016 г., като запазва без промяна всички останали, установени от ревизията пера на доходи и разходи за годината. При така определеното начално салдо на 2016 г. вещото лице изгражда паричен поток, при който общият сбор на разполагаемите средства и постъпленията за годината (4 160 564,68 лв. начало плюс 1 999 016,32 лв. постъпления) съпоставен с разходите (3 205 217,83 лв.) и крайното банково салдо (784 714,19 лв.), не показва недостиг, а превишение на доходите над разходите в размер на 2 169 648,98 лв., което вещото лице пренася като начална сума в брой за 2017 г. По аналогичен начин, при съответно

пренасяне на резултата от предходната година като начално салдо за следващата, вещото лице изгражда паричните потоци за 2017 г., 2018 г., 2019 г. и 2020 г., при които съответно се получава превишение на доходите над разходите в размер на 2 554 830,75 лв. за 2017 г., 2 096 928,00 лв. за 2018 г., 2 203 382,64 лв. за 2019 г. и 1 768 241,81 лв. за 2020 г., без за нито една от годините на процесния период да е установен недостиг, тоест превишение на разходите над доходите.

В заключителната част на експертизата вещото лице обобщава дадените отговори по трите поставени задачи, като изрично препраща към направените в констативно-съобразителната част изчисления и подчертава отново, че при формирането на алтернативното начално салдо се е съобразило точно с условието по задача №1 за включване на доходите от продажбата на дружествените дялове по договорите с трите дружества, декларирани през 2007 г.

Така крайният извод на експертизата е, че при начална наличност на паричните средства в брой от 3 390 725,78 лв. към 01.01.2016 г., формирана при включване и на доходите от продажбата на посочените дружествени дялове, за нито една от процесните години от 2016 г. до 2020 г. не е установено превишение на разходите над доходите, съответно недостиг на парични средства.

От правна страна:

При така установената фактическа обстановка съдът намира жалбата за процесуално допустима, като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, от надлежна страна и срещу подлежащ на съдебно обжалване ревизионен акт, в частта, в която същият е изменен и потвърден с Решение № 1464/07.11.2024 г. на директора на дирекция „ОДОП“ – С..

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Не се установяват нарушения относно компетентността на органите по приходите, формата на акта или такива съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които сами по себе си да обуславят неговата нищожност или отмяна. Ревизионното производство е повторно, възложено след отмяната на предходен ревизионен акт за същия период 2016 – 2020 г. с Решение № 1495/19.10.2023 г. на директора на дирекция „ОДОП“ – С. и връщане на преписката за извършване на нова ревизия по реда на чл. 155, ал. 4 от ДОПК. В хода на производството на ревизираното лице е връчено уведомление по чл. 124, ал. 1 ДОПК, с което е уведомено, че данъчната основа за ревизираните периоди ще бъде определена по особения ред на чл. 122 ДОПК, като органите по приходите са приели наличие на обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК – наличие на данни за укрити приходи или доходи и несъответствие между декларираните или получените приходи и доходи и имущественото и финансовото състояние на лицето.

Спорът между страните е по приложението на закона, като според съда, като се вземе предвид изменението на РА с решението на ответника, **спорните моменти са два: 1. Налице ли са основания за прилагане на особения ред за облагане по чл.122 и сл. от ДОПК и 2.**Правилно ли е формиран от органите по приходите паричният поток, по-конкретно размерът на разполагаемите парични средства на жалбоподателя към началото на първия ревизиран период – 01.01.2016 г., тъй като от правилното определяне на това **начално салдо** зависи резултатът от съпоставката между първоначалната наличност, постъпленията, извършените разходи и крайната наличност за 2016 г., а поради пренасянето на положителния или отрицателния резултат към следващите години – и резултатите за последващите ревизирани периоди.

1.Относно основания за прилагане на особения ред по чл.122 и сл. от ДОПК:

По отношение на основанията за прилагане на особения ред съдът съобразява, че наличието на поне едно от обстоятелствата по чл. 122, ал. 1 ДОПК е материалноправна предпоставка за определяне на данъчната основа по този ред. Органите по приходите са достигнали до извод за наличие на основанията за прилагане на чл. 122 ДОПК посредством съпоставка на приходите и

разходите на жалбоподателя за ревизираните периоди. В процесния случай ревизията е приела едновременно основанията по т. 2 и т. 7, но и двете са свързани с едно и също фактическо установяване – установено чрез паричния поток превизиране на разходите над доходите. Не е индивидуализиран отделен конкретен източник на недеклариран доход, независим от това несъответствие, а именно размерът на недостига е квалифициран като недеклариран доход от други източници.

Неоснователно е възражението на жалбоподателя, че органите по приходите не са установили нито едно от основанията по чл. 122, ал. 1 ДОПК единствено поради това, че същите са изведени вследствие на извършената съпоставка между получените доходи, наличните парични средства и извършените разходи. Законът не изисква обстоятелството по чл. 122, ал. 1, т. 7 от ДОПК да произтича от отделен, предварително известен факт, независим от анализа на имущественото и финансовото състояние на лицето. Напротив, именно резултатът от такава съпоставка може да установи несъответствие между декларираните или получените приходи и доходи и имущественото и финансовото състояние на ревизираното лице. Това не освобождава органите по приходите от доказване на самото несъответствие.

В настоящия случай органите по приходите са приели основанията по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК въз основа на установеното превизиране на разходите над доказаните според тях парични средства на жалбоподателя. Следователно не може да се приеме, че липсва изобщо посочено фактическо основание за прилагане на чл. 122 от ДОПК. Спорът е дали това основание е доказано при правилно определяне на наличните парични средства.

Отделно от горното, следва да бъде разгледано задължението за 2017 г. За този период органите по приходите не са установили превизиране на разходите над доходите, а допълнителното задължение произтича от констатация за облагаем доход от продажба на недвижим имот. Решаващият орган е приел, че при продажбата на имота не са налице предпоставките за освобождаване по чл. 13 от ЗДДФЛ и е определил облагаем доход по реда на чл. 33 от ЗДДФЛ, като върху него е установен данък в размер на 220,45 лв. Липсата на недостиг в паричния поток за 2017 г. сама по себе си не води до отпадане на това задължение, тъй като то не е определено въз основа на отрицателна разлика между приходи и разходи, а въз основа на конкретен облагаем доход от продажба. Тъй като жалбоподателят не излага конкретни възражения срещу приложението на чл. 13 и чл. 33 от ЗДДФЛ, продажната цена, цената на придобиване и размера на определената данъчна основа, както и не ангажира доказателства, които опровергават констатациите на органите по приходите, от една страна, а от друга наличието на облагаем доход, РА е законосъобразен в тази част. В тази част жалбата следва да бъде отхвърлена само на това основание, без да се обсъжда правилността на началното салдо за 2016 г.

2. Относно началното салдо – размера на разполагаемите парични средства на жалбоподателя към началото на първия ревизиран период – 01.01.2016 г.

Неоснователно е възражението на жалбоподателя, че сумите по процесните договори за продажба на дружествени дялове („Лака Голф“ ЕООД, „Лака Спа“ ЕООД и „Лака Спа енд Голф“ ЕООД – л.134-135 по делото) неправилно не са включени като негови лични парични средства при определяне на началната разполагаема наличност.

Релевантно за спора е първо дали продажните цени по договорите са били действително платени (за което няма доказателства, освен договорите) и второ кой е получателят на вземането по тях, в чийто патримониум са постъпили средствата.

По договорите продавач е търговско дружество, а жалбоподателят участва при сключването им в качеството си на негов управител (или собственик на капитала за част от договорите). Обстоятелството, че в договора управителят е заявил получаването на дължимата продажна цена,

не обосновава извод, че сумата е получена от него лично. Изявлението е направено при осъществяване на представителната му власт и поражда последици за представляваното дружество. Следователно удостовереното с договора получаване на цената е получаване от дружеството-продавач, а не от физическото лице – негов управител. Самостоятелната правосубектност на търговското дружество изключва отъждествяването на неговото имущество с имуществото на управителя или собственика на капитала. Поради това средства, получени като продажна цена от дружеството, не могат само на основание качеството на жалбоподателя на управител да бъдат приети като негови лични парични средства. За такъв извод е необходимо да бъде установено последващо правно основание, по силата на което средствата са преминали от патримониума на дружеството в този на физическото лице, както и фактическото им получаване от него. Такива доказателства по делото не са ангажирани. Този извод не се променя от обстоятелството, че жалбоподателят е представлявал и дружеството-купувач. Съвпадението на физическото лице, осъществяващо представителството на двете страни, не заличава тяхната самостоятелна правосубектност и не превръща плащането между дружествата в плащане към представляващия ги управител. Именно поради това процесните договори не доказват релевантния за настоящия спор факт – реално придобиване на продажните цени от жалбоподателя като физическо лице. В административното производство е прието, че не са представени доказателства, установяващи получаването на процесните суми от жалбоподателя, отбелязана е липсата на банкови или касови документи относно начина на разплащане. Тези констатации за липса на документи за движението на средствата и доказване на плащането не е опровергана в съдебното производство.

Не води до различен резултат и заключението на ССЧЕ. Вещото лице е включило сумите от 905 200 лв., 918 000 лв. и 459 000 лв. при изчисляването на паричния поток съобразно изрично формулиране на задачата по този начин да се направи изчислението, а не в резултат на установяване от самото вещо лице, че сумите са постъпили в патримониума на жалбоподателя като физическо лице.

По конкретно по отделните договори: По договора за „Лака Спа Енд Голф“ ЕООД продавач е самото дружество, представлявано от жалбоподателя, като именно продавачът чрез управителя си заявява, че е получил продажната цена от 459 000 лв. Това удостоверява получаване на сумата от юридическото лице, а не лично от жалбоподателя. Липсват доказателства за последващо правно основание, по силата на което тази сума да е преминала в патримониума на физическото лице.

По отношение на „Лака Спа“ ЕООД заключението възпроизвежда договор от 11.12.2009 г., по който жалбоподателят е посочен като продавач лично от свое име и е отразено, че е получил сумата от 918 000 лв. При проверка на съдържанието на договора на л.136 по делото, се установява, че същият е с поправки (удостоверени от помощник нотариус с подпис и печат), като за продавача М. Ч. е действал като едноличен собственик на капитала на дружеството продавач „Лака Спа“ ЕООД. Същевременно обаче в ГДД по чл. 50 ЗДДФЛ за 2007 г. е декларирана продажба на дялове на същия платец при дата на прехвърляне 17.12.2007 г. и продажна цена 918 000 лв. Не е изяснено защо дохода от продажба на дяловете, е деклариран две години преди датата на представения договор. Наред с това освен договора няма платежен документ, от който да е видно получаването на сумата от М. Ч. и постъпването ѝ в неговия патримониум като физическо лице и запазването ѝ до 2015г.-2016г. При липса на доказателства, които да обяснят това съществено времево несъответствие, не може да се приеме по несъмнен начин, че договорът от 2009 г. и декларираното през 2007 г. постъпление удостоверяват едно и също фактическо плащане, нито че именно тази сума следва да бъде включена като налични лични парични средства на жалбоподателя към 01.01.2015 г.

Несъответствие има и по отношение на продавача „Лака Голф“ ЕООД. Заключението сочи договор от 14.12.2009 г. с цена 1 598 460 лв., докато в ГДД за 2007 г. е декларирана стойност 905 200 лв. Именно последната сума е включена от вещото лице в алтернативния паричен поток. При това различие както във времето, така и в размера на продажната цена не може да се установи идентичност между договорната сделка и декларираното през 2007 г. постъпление.

Поради изложеното алтернативният вариант на експертизата не следва да бъде възприет в частта на постъпленията от трите договора, променящи решаващо началното салдо за 2016г. При изключването им установеният от органите по приходите с корекцията на ответника недостиг не е опроверган, поради което е налице фактическото основание за приложението на чл. 122, ал. 1, т. 7 от ДОПК. Доколкото основанието по т.2 е изведено от същия недостиг, то няма самостоятелно значение извън установеното несъответствие, но това не води до незаконосъобразност на акта, тъй като основанието по т. 7 е доказано.

По горните съображения съдът намери, че РА е законосъобразен и в останалата обжалвана част относно задълженията за 2016 г., 2018 г. и 2020 г. и жалбата следва да се отхвърли.

По отношение на разноските, при своевременно направено искане на ответника, представляван от юрисконсулт, следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение. Независимо че устните състезания са приключили на 08.12.2025 г., при постановяване на решението съдът съобразява действащата редакция на чл. 161, ал. 1 от ДОПК като процесуална норма. С оглед чл. 37 от ЗПП и чл. 24 от Наредбата за заплащането на правната помощ, юрисконсултското възнаграждение за административно дело с материален интерес не може да надхвърля 450 лв. (230,08 евро) за една инстанция. Предвид това в полза на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 230 евро.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал.1 и чл.161, ал.1 от ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на М. Х. Ч. срещу Ревизионен акт № Р-22002223006274-091-001/31.07.2024 г., в частта, изменена, съответно потвърдена с Решение № 1464/07.11.2024 г. на директора на дирекция „ОДОП“ – С..

ОСЪЖДА М. Х. Ч. с ЕГН [ЕГН] да заплати на директора на дирекция „ОДОП“-С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 230 евро (двеста и тридесет евро).

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред ВАС на РБ в 14 дневен срок от съобщаването.

СЪДИЯ: