

# РЕШЕНИЕ

№ 1291

гр. София, 28.02.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 2 състав, в**  
публично заседание на 01.12.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Евгения Иванова**

при участието на секретаря Ива Лещарова, като разгледа дело номер **11968** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, във връзка с чл. 145 и следващите от АПК.

Делото е образувано по жалба на Л. Д. с ЕГН [ЕГН] със съдебен адрес : [населено място], [улица], вх. А, ет. 2, ап. 8, чрез адвокат К. К.- Т. , срещу Ревизинен акт № Р-22221220003849 - 091- 001/14.05.2021 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП, [населено място], в частта с която е потвърден с решение № 1513 /28.09.2021г на Директора на Дирекция „ОДОП“ С. .

Посочва се ,че неправилно ревизията е извършена по особенния ред на чл.122 от ДОПК ,тъй като не били налице твърдените от ревизиращите предпоставки на чл.122 ал.1 т.2 от ДОПК . Оспорва се началното салдо за 2014г ,което е определено на 5000лв , без да е посочено защо е приета именно тази сума и са игнорирани твърденията на жалбоподателя за налични 97791.50лв ,както и дивиденди получени от „Дензел БГ“ ООД през 2013г в размер на 90000лв. Счита,че самото разликата между доходите и направените разходи в съответен период не се презумира в материалния закон като доход с неустановен произход . Аналогични са доводите и досежно установеното превишение на разходите над приходите и за 2017г . За този данъчен период ,намира че е приложимо основанието за извършване на ревизия по особенния ред на чл.122 ал.1 т.7 от ДОПК ,а не на т.2 от същата разпоредба. Искане се отмяна на Ревизинен акт № Р-22221220003849 - 091- 001/14.05.2021 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП, [населено място], в частта с която е потвърден с решение № 1513

/28.09.2021г на Директора на Дирекция „ОДОП“ С.,а именно : за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2014 г. в размер на 7951лв ,ведно с лихви за забава и за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2017 г. в размер на 7 193, 32 лв., ведно със съответните лихви. Претендират се разноси по делото.

В съд.заседание жалбоподателя се представлява от адв. К.- Т.,която поддържа жалбото и излага подробни доводи за нейната основателност в съд.заседание и в писмени бележки от 15.12.2022г

Отвѣтника се представлява от юриск. К. ,която оспорва жалбата , намира оспорения РА за правилен и законосъобразен по аргументи изложени в решението на органа по чл.152 от ДОПК и моли съдът да ги съобрази.Претендира юрисконсулско възнаграждение.

Административен Съд С. - град, втори състав, като съобрази представените по делото писмени доказателства,съставляващи адм.преписка ,заклучението на вещото лице по назначената по делото ССЧЕ и становищата на страните, намира за установено следното от фактическа и правна страна:

С оспорения РА на Л. Д. са установени задължения за данък по чл.48 от ЗДДФЛ , върху годишната данъчна основа по чл. 17 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ в общ размер на 62 483,77 лв. за периодите от 2014 г. до 2018 г. и лихви 24 571,16 лв., за вноски за здравно осигуряване – за самоосигуряващи, в общ размер на 4 937,24 лв. за периодите от 2014 г. до 2018 г. и лихви 1 961,31 лв., за вноски за ДОО – за самоосигуряващ, в общ размер на 8 164,60 лв. за периодите от 2014 г. до 2018 г. и лихви 3 206,47 лв., и за вноски за универсален пенсионен фонд – за самоосигуряващи се, в общ размер на 3 085,76 лв. за периодите от 2014 г. до 2018 г., и лихви 1 225,81 лв.

С Решение № 1513 /28.09.2021г на Директора на Дирекция „ОДОП“ С., РА №Р-22221220003849-091-001/14.05.2021 г. е отменен досежно , установените задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2018 г. и преписката е върната за нова ревизия ; досежно

установените задължения за вноски за здравно осигуряване – за самоосигуряващи се за периодите от 2014 г. до 2018 г., за вноски за ДОО – за самоосигуряващи се за периодите от 2014 г. до 2018 г., за вноски за универсален пенсионен фонд – за самоосигуряващи се за периодите от 2014 г. до 2018 г., и за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2015 г. и 2016 г. ,същия РА е отменен ; установения с РА резултат за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2017 г. в размер на 9 212,33 лв. е изменен на 7 193, 32 лв., ведно със съответните лихви и в останалата оспорената част,а именно досежно установените задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2014 г. е оставен в сила.

В този смисъл настоящето съдебно оспорване е допустимо ,тъй като РА №Р-22221220003849-091-001/14.05.2021 г е оставен в сила т.е не е отменен в частта ,с която е определен данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2014 г. в размер на 7951лв ,ведно с лихви за забава и за 2017 г. в размер на 7 193, 32 лв., ведно със съответните лихви.

За да издадат оспорения акт органите на приходната администрация са събрали писмени доказателства и са изискали от ревизираното лице представянето на документи. Изпратени са запитвания и искания за представяне на документи и

писмени обяснения до външни институции и трети лица - търговски банки на територията на страната, лицензирани застрахователни компании и т.н. Изследвани са всички източници на доходи на задълженото лице, източниците на финансиране, имущественото му състояние и направените от него разходи. Извършени са проверки, анализ и съпоставка между законно придобитите доходи и наличното имущество и разходите за издръжка на задълженото лице за ревизираните периоди. Не са налице допуснати процесуални нарушения при извършване на ревизията, които да водат до нищожност на РА №Р-22221220003849-091-001 от 14.05.2021 г.

Ревизията е възложена със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221220003849-020-001/ 30.06.2020 г., връчена по електронен път на 03.07.2020 г.; издадена от компетентен орган - М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., съгласно Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С. и е извършена в обхвата, определен в същата. За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221220003849-092-001/16.11.2020 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е представено писмено възражение срещу РД и допълнителни доказателства. Същите са обсъдени в мотивите на акта и са приети за частично основателни. Ревизията приключва с РА №Р-22221220003849-091-001 от 14.05.2021 г., издаден от М. Й. С. – орган, възложил ревизията, и С. М. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 12.07.2021 г.

Настоящата ревизия е предхождана от ревизия, приключила с издаването на РА № Р-22221219008110-091-001/13.10.2020 г., с който са установени на жалбоподателя допълнителни публични задължения по ЗДДФЛ за 2013 г. в размер на 9764 лв., ведно с лихви за забава в размер на 6399 лв. Този РА е бил предмет на оспорване по адм.дело № 7504/2021г по описа на АССГ, който с решение №7985/22.12.2022г по същото дело е отменен.

С Протокол №1748044/30.09.2020 г. са присъединени доказателства от извършена на Л. Д. предходна проверка, в т.ч. отправени запитвания и искания за представяне на документи и писмени обяснения до външни институции – банкови и застрахователни институции в страната, дружества за комунални услуги, и трети лица, и получените отговори, за периода от 01.01.2014 г. до 31.12.2018 г.

На основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице е връчено Уведомление с изх. №Р-22221220003849-113-001/01.10.2020 г. на основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК, за наличието на обстоятелства по реда на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК, с което е информирано, че основите за облагане с данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2018 г. ще бъде определени по реда на чл. 122 и следващите от ДОПК.

Спора в случая се развива на две плоскости – налице ли е основанието на чл.122 т.2 от ДОПК за извършване на ревизията по особенния ред регламентиран в чл.122- 124 от ДОПК и правилно ли е определена данъчната основа по чл.17 от ДОПК, върху която е изчислен данъка по чл.48 от ЗДДФЛ.

За да осъществи ревизията за процесния период по особенния ред на чл.122 от ДОПК, ревизиращия орган е приел, наличието на укрити приходи или доходи от лицето /чл.122 т.2 от ДОПК/. Жалбоподателя, чрез процесуалния си представител настоява, че предвид установените факти и обстоятелства е следвало да се приеме, че деклариранияте от лицето и /или получени от него приходи, доходи, източници на

формиране на собственият капитал не съответстват на имущественото и финансово състояние през ревизираният период /чл.122 т.7 от ДОПК / т.е извършените от лицето разходи надвишават получените от същия приходи, които да са с доказан произход.Тази теза е несъстоятелна, доколкото съдебната практика е категорична , че наличието на едно от основанията, изброени в чл. 122, ал. 1, т. 1 – т. 8 ДОПК, е достатъчно за провеждане на ревизията по особения ред и формиране на данъчната основа по чл. 122, ал. 2 ДОПК. Действително в настоящият казус е налице несъответствие между установените факти ,дали основание за извършване на ревизията на жалбоподателя по особенния ред на чл.122 от ДОПК и дадената им правна квалификация в РА като такива по чл.122 т.2 ,а не по т.7 от ДОПК ,но това обстоятелство не би могло да се приеме като съществено процесуално нарушение. Ноторно известно е ,че при противоречие между фактическите основания и дадената им правна квалификация ,преоритет имат фактите ,а не подвеждането им под съотв.правна норма.

Съгласно разпоредбата на чл. 122, ал. 1 ДОПК, органът по приходите може да приложи установения от съответния закон размер на данъка към определена от него по реда на ал. 2 основа, при наличието на някое от лимитативно изброените в същата разпоредба обстоятелства.

Настоящият касационен състав счита за доказано наличието на предпоставките за реализиране съставите на чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 ДОПК, изключващи провеждането на ревизията по общия ред.

Съгласно чл. 124, ал. 2 от ДОПК в производството по обжалване на ревизионен акт при извършена ревизия по чл. 122 от ДОПК, фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл. 122, ал.1 ДОПК е подкрепено от събраните доказателства. Така установената презумпция за вярност на фактическите констатации е оборима и доказателствената тежест за това носи жалбоподателят. Следователно в производството по съдебно обжалване на РА издаден по реда на чл. 122 ДОПК, в тежест на органите по приходите е да установят основанията за извършване на ревизия при особени случаи, както и спазването на императивния процесуален ред за това, а в тежест на жалбоподателя е да установи при условията на пълно и насрещно доказване твърдяните от него факти и обстоятелства, с които се опровергават фактическите констатации в акта. За да се приложи обаче презумпцията по чл. 124, ал.2 от ДОПК, фактическите констатации на които се позовават органите по приходите следва да са подкрепени от надлежни доказателства, в противен случай тежестта за опровергаването им не може да се възлага на ревизирания субект.

В конкретния случай, жалбоподателя не представи доказателства оборващи поддържаната от ревизиращите теза по чл.123 ал.1 т.1 от ДОПК, следователно последните правилно са приели, че е налице обстоятелството по чл.122, ал.1 т.2 и т.7 от ДОПК и законосъобразно са извършили облагането на лицето по особения ред.

Неправилно обаче в оспорения ревизионен акт е определена данъчната основа по чл.17 от ЗДДФЛ за 2014 ,в размер на 79514.92лв и 2017г в размер на 71933.27лв , върху която съответно е начислен и данъка по чл.48 от ЗДДФЛ.

За 2014г

Неправилно органа по приходите приема,че в началото на периода / към 01.01.2014г/ Л. Д. е притежавал 5000лв .Липсва каквато и да било обосновка ,защо ревизиращите са приели именно тази сума за налична.

Видно от данните по делото, след като от ревизираното лице са поискани представянето на доказателства по реда на чл. 124, ал. 1 ДОПК, същото е декларирало, че към 01.01.2014 г. е притежавал в наличност сумата от 94580.63лв / стр.295 и сл. От делото/ и е реализирал доходи като възнаграждение по договори за управление и контрол в размер на 14513.15лв . Видно от таблица № 5 /стр.373 от делото/ ,вещото лице е определило приблизителен размер на получените от жалбоподателя доходи през 2013 г / предходен период/ ,а именно в размер на 14165.84лв Прието е, че Л. Д. и съпругата му са внесли законно валута в размер на 100 000 евро в предходни периоди- факт потвърден и от вещото лице в таблица № 6 , извършвали са покупко-продажби на недвижими имоти, изтеглили са банкови заеми и са участвали в управлението на юридически лица. Тези дейности са били източник на доходи, част, от които Л. Д. е изхарчил, поради което в началото на ревизирания период е разполагал със сумата от 5 000 лв

Анализирайки събраната информация от движение по банковите сметки на лицето и другите събрани в хода на делото доказателства органът по приходите е приел, че няма такива суми, които да бъдат приети за налични към 01.01.2014 г. По този мотив като начално салдо към нея дата е приета сумата от 5 000 лв., която органите по приходите приемат за обичайно налична при провеждането на подобен род ревизии, без да се събират доказателства в тази насока. Ревизиращият екип не е взел предвид, че през 2013г , на жалбоподателят Л. Д. е изплатен дивидент от „Дензел БГ“ ООД в размер на 90000лв. По делото са налични седем броя разходни касови ордери /РКО/ за изплатени суми по дивидент на Д. Л. за периода 01.04.2013 г. – 25.04.2013 г., съгласно които на същият е изплатен дивидент от "Дензел БГ" ООД в общ размер на 90 000 лв. РКО съдържат необходимите реквизити: наименование на предприятието; РКО №/дата; имена на лицето получател; основание - изплатен дивидент; сума с цифри и словом в лв.; подпис на получател. Същите са описани от вещото лице в таблица №10 .Получените от ревизираното лице доходи за този период в размер общо 109164.44лв / 94580.63лв начално салдо + 14583.81лв постъпления/ ,съдът приема за доказани ,позовавайки се на заключението на съдебно-счетоводната експертиза. Върху изплатения дивидент е начислен и внесен данък от „Дензел БГ“ ООД, видно от счетоводните записвания от Хронологичен регистър на посоченото дружество за периода 01.01.2013г -31.12.2013г . Вещото лице е констатирало наличие на копия на преводни нареждания за плащане към бюджета, съставени от "Дензел БГ" ООД - преводно нареждане към бюджета с дата 23.05.2013 г. за сумата от 2500,00 лв. с основание "данък дивидент" и преводно нареждане към бюджета с дата 17.06.2013 г. за сумата от 7500,00 лв. с основание "данък дивидент". И двете плащания са осчетоводени по дебитна счетоводна сметка 459 – Данък дивидент.

Следователно неверни са изводите на актосъставителите и на ревизиращия екип, че внесените от него и от съпругата му парични валутни средства в страната, са единствените му доходи пред периода 2008 - 2013 г. размер на 100 000 евро изцяло са вложени за придобиване на недвижими имоти през 2008 г. и 2009 г., за заличаване на две договорни ипотечи на 26.05.2008 г. и 02.06.2008 г. с кредитодател П. банк и У. Б., за закупуване на автомобил А. А8 и за разходи за довършителни работи и обзавеждане на придобитите имоти и разходи за издръжка на домакинството, поради което същите не са налични към 2013 г. С оглед на факта, че ревизираното лице е внесло на 01.03.2011 г. 20 000 евро, то няма как тези средства да са употребени за закупуването на имоти през 2008 г. и през 2009 г., нито пък за погасяване на ипотечи

през 2008 г., нито за закупуване на кола през 2010г.

След като се приемат за налични въпросните суми, следва да бъде кредитирано при условията на чл. 202 ГПК във връзка с § 2 ДР ДОПК заключението на вещото лице, според който отрицателна разлика която се явява за 2014 е в размер на 4965.82лв и в този случай размера на данъка по чл. 48 ЗДДФЛ възлиза на 496.58лв , ведно с лихвите за забава върху тази сума в размер на 304.40лв / Таблица №14 от заключението по ССчЕ/.

Относно разходите за екскурзии ,почивки и др. /ред 22 от таблицата на стр.5 от РА –стр.80 от делото / ,приети от ревизиращите в размер на 19514лв , съдът намира възражението на жалбоподателя ,че действителните разходи направени по това перо от неговото семейство са в размер на 9954 лв и отново съобразява заключението на вещото лице , което е включило този размер на разхода при формиране на данъчната основа за 2014г. Органа по приходите в хипотезата на чл.123 от ДОПК е следвало да обоснове защо приема ,че разходите за екскурзии ,почивки и др. са в размер на 19514лв,въпреки че при обжалване на ревизионния доклад ,а впоследствие и при административното оспорване на РА , ревизираното лице многократно е заявявало ,че посочената сума включва заплащане на разходи и на други семейства /поименно изброени от него/ , след което са му били възстановени от последните. Липсват каквито и да било доводи и в ревизионния акт и в решението на директора на дирекция „ОДОП“ ,защо не приемат тази теза на Л. Д.,което прави оспорения РА необоснован по този въпрос.

В този смисъл следва да бъде прието, че оспореният ревизионен акт се явява законосъобразен в частта му за така определените суми за данъчна основа за 2014г в размер на 4965.82лв и дължим данък по чл.48 от ЗДДФЛ в размер на 496.58лв , а в останалата част до размер на сумата 7951лв същият се явява незаконосъобразен.

### **За 2017г**

С декларация по чл.124 ал.3 от ДОПК ,жалбоподателя Д. е декларирал начално салдо за 2017г в размер на 42754.96лв ,а в края на периода е декларирал ,че е разполагал с 56074.79лв / тези суми са отразени и в таблицата на стр.11 от РА /стр.83 от делото /. Анализирайки приходите и разходите от паричния поток за 2017г ,органа по приходите е установил превишение на разходите над приходите с 71933.27лв ,което е обложено с 10% данък съгласно чл.48 от ЗДДФЛ.

За този данъчен период вещото лице не е извършвало анализ на приходи и разходи ,тъй като не му е била поставена такава задача . Единствено е посочил размера на данъка , съобразно констатациите в РА и е изчислил лихвите,с оглед определяне на общата дължима сума за двата данъчни периода 2014г и 2017г.

Жалбоподателя също не сочи конкретни несъответствия в приходно-разходния баланс ,определен от ревизиращия екип. Основен аргумент ,по който съдът е изложил вече мотиви в настоящето изложение ,касае неприложимостта на особенния ред по чл.122 от ДОПК.

Относно сумата от 20190лв с която жалбоподателя е захранвал сметката си, не е била оспорена от ревизиращите ,поради което органа по чл.152 от ДОПК я изключва от дохода с неустановен произход т.е приел е че не следва да се включва като доход по чл.35 т.6 от ЗДДФЛ.

Констатацията за получени суми по банковата сметка на жалбоподателя, на самостоятелно основание не води до извода, че тези суми представляват доход. В случая жалбоподателят е захранвал лично банковите си сметки, като от наличните по преписката данни се установява, че е имал доходи в същия размер / 157 115,37 лв за 2017г / т.е внесените суми по банковите сметки на лицето са с доказан произход и не представляват укрит доход, подлежащ на деклариране.

Следователно оспорения РА в частта , с която е определен данък по чл.48 от ЗДДФЛ за 2017г в размер на 7193.32лв е правилен и законосъобразен.

Предвид изложеното съдът намира жалбата на Л. Д. срещу Ревизинен акт № Р-22221220003849 - 091- 001/14.05.2021 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП, [населено място], в частта с която е потвърден с решение № 1513 /28.09.2021г на Директора на Дирекция „ОДОП“ С. за частично основатена. Оспорения РА следва да се измени ,в частта с която е определен данък по чл.48 от ЗДДФЛ за 2014г в размер на 7951лв, като се определи данък в размер на 496.58лв и лихви в размер на 304.40лв /съгласно заключението на вещото лице по ССЧЕ по делото / .В останалата част РА следва да се остави в сила.

С оглед изхода на делото ,следва да се присъдят разноски по съразмерност и компенсация в полза на ОДОП в размер на 1320.72лв

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, пр. 1 от ДОПК, Административен Съд С. - град, III отделение, 2-ри състав,

### РЕШИ:

ИЗМЕНЯ Ревизинен акт № Р-22221220003849 - 091- 001/14.05.2021 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП, [населено място], в частта с която е потвърден с Решение №1513 /28.09.2021г на Директора на Дирекция „ОДОП“ С. , с която на Л. Д. с ЕГН [ЕГН] е определен данък по чл.48 от ЗДДФЛ за 2014г в размер на 7951лв , като се определи данък в размер на 496.58лв и лихва в размер на 304.40лв

ОСТАВЯ В СИЛА РА № Р-22221220003849 - 091- 001/14.05.2021 г, в частта с която е потвърден с Решение №1513 /28.09.2021г на Директора на Дирекция „ОДОП“ С. , с която на Л. Д. с ЕГН [ЕГН] е определен данък по чл.48 от ЗДДФЛ за 2017г в размер на 7193.32лв.

ОСЪЖДА Л. Д., с ЕГН [ЕГН] да заплати на Дирекция „Обжалване и

данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място] ,юрисконсулско възнаграждение в размер на 1320.72лв.  
Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните, с касационна жалба пред Върховния Административен Съд на Република България.

СЪДИЯ: