



РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ ВИСШ АДВОКАТСКИ СЪВЕТ

ул. „Цар Калоян“ № 1А, 1000 София, тел. 986-28-61, 987-55-13,
факс 987-65-14, [e-mail: arch@vas.bg](mailto:arch@vas.bg)

Изх. № 201

Дата: 22.02.2021 г.

**ДО
ОБЩОТО СЪБРАНИЕ
НА СЪДИИТЕ ОТ КОЛЕГИИТЕ
НА ВЪРХОВНИЯ
АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД**

СТ А Н О В И Щ Е

НА ВИСШИЯ АДВОКАТСКИ СЪВЕТ
представяван от председателя –
Ралица Негенцова

по тълкувателно дело №3/2020 г.

УВАЖАЕМИ ВЪРХОВНИ СЪДИИ,

Искането за тълкуване е направено от Главния прокурор на Република България на основание чл. 125, вр. с чл. 126 от Закона за съдебната власт, като тълкувателното дело е образувано от Председателя на Върховния административен съд - Георги Чолаков, с предмет следния въпрос:

„При извършване на данъчна ревизия по общия ред на физическо лице, може ли на лицето да се определя данъчни задължения на основание чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ върху данъчна основа, равна на превишението с неустановен произход на разходите над приходите за годишния данъчен период или ревизията следва да е извършена по реда на чл. 122 и следващи от ДОПК?“

Моля, при постановяването на решение по Тълкувателно дело №3 от 2020 г., да вземете предвид следните съображения на Висшия адвокатски съвет:

За да се отговори на поставения въпрос следва да се анализира релевантната правна уредба, касаеща режима на данъчно облагане на физическите лица по Закон за данъците върху доходите на физическите лица („ЗДДФЛ”) и режима на установяване на данъчните задължения в хода на извършващо се ревизионно производство по Данъчно-осигурителния процесуален кодекс („ДОПК”).

В случая разпоредбата на чл. 35 от ЗДДФЛ определя кои са облагаемите доходи на физическите лица, като в чл. 35, т. 6 от ЗДФ изрично е предвидено, че облагаеми са и доходите от всички други източници, които не са изрично посочени в този закон и не са обложени с окончателни данъци по реда на ЗДДФЛ или с окончателни данъци по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане.

Същевременно, в чл. 12, ал. 1 от ЗДДФЛ законодателят изрично предвижда, че облагаеми по ЗДДФЛ са доходите от всички източници, придобити от данъчно задълженото лице през данъчната година, с изключение на доходите, които са необлагаеми по силата на закон.

С оглед на тази правна уредба и вземайки предвид реда на облагане съгласно чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ, се е стигнало до противоречива практика на Върховния административен съд относно въпроса дали облагане на разликата между разходи и приходи, определени от органите на приходната администрация, като доходи от други източници по смисъла на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ, е законосъобразно или не.

Предвид поставения въпрос по тълкувателното дело, Висшият адвокатски съвет държи да отбележи, че обект на облагане по реда на ЗДДФЛ съгласно неговия чл. 2 са доходите на местните и чуждестранните физически лица. Поради това превишението на разходите над доходите на лицето не може да се квалифицира като облагаем доход от други източници по смисъла на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ, доколкото в случай практически ще се стигне до облагане на разходите на физическото лице, а не на неговите доходи, което е недопустимо и незаконосъобразно. Липсва нормативно основание за подобно тълкуване. Важно е да се отбележи, че правната норма, на която се позовават част от съдебните състави, за да приемат, че облагането

на разходи е законосъобразно, а именно чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ, е приложима само спрямо конкретен установен източник на средства на данъчно задълженото лице, който не е изрично посочен в закона, но неминуемо следва да е източник на доход за съответното физическо лице, а не резултат от несъответствието между направени разходи и получени доходи.

С други думи, в случаите на облагане на „доходи от други източници”, представляващи разликата между разходи и приходи, при липса на доказан доход от определен източник, то фактически с ревизионния акт не се облагат доходите на данъчно задължените лица, а неговите разходи. Същото влиза в остро противоречие не само с нормата на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ, но и със законоустановените принципи на облагането на доходите на физическите лица като цяло.

Установено несъответствие между разходи и приходи в полза на разходите не може автоматично да се квалифицира като „източник на доход”, доколкото, за да бъде сметнат за такъв е необходимо изрична законова презумпция в този смисъл. Никъде в правната уредба на данъчното облагане на физическите лица обаче такава не е предвидена.

Многократно вече е ставало въпрос за недопустимата от гледна точка на принципите на правовата държава практика, чрез разширително тълкуване на закона да се правят опити да се решават фискални проблеми, които биха могли да бъдат решени по законодателен път с изменение на закона – нещо, което приходната администрация има и възможностите, и капацитета и инструментариума да направи. Чрез нарушаването на принципа на правовата държава, единственото, което се постига, са осъдителни решения срещу българската държава в Европейския съд за правата на човека, чиито правни последици отново са за сметка на данъкоплатците – физически лица, които преди това са поели негативите от законосъобразното разширително тълкуване.

Извън всичко казано по-горе, е важно да се отбележи, че законодателят, освен общия ред за установяване на данъци и задължителни осигурителни вноски по Глава Четиринадесета от ДОПК, е предвидил и ред за извършване на ревизионно производство при особени случаи съгласно чл. 122 от ДОПК, постановяващ, че „*Органът по приходите може да приложи установения от съответния закон размер на данъка към определена от него по реда на ал. 2 основа, когато е налице едно от следните обстоятелства:...*”, като в осем точки изброява основанията, при доказано наличие на които, е възможно

осъществяване на производството по този особен ред. Видно от чл. 124 от ДОПК при осъществяване на ревизионно производство по чл. 122 от ДОПК са предвидени особени правила, по които то да се развие.

Оттук следва, че законодателят е уредил както специални основания, при наличието на които да се извършва ревизия по ред, различен от общия, приложим във всички останали хипотези, в които тези основания не са налице, но е регламентирал особени правила за развитието на това производство, като ги е обвързал и със специфични правни последици. Именно по тази причина правилата за определяне на данъчната основа, приложими в ревизионните производства по особен ред, са неприложими в производствата, развили се по общия ред за извършване на ревизии по реда на ДОПК.

В чл. 122, ал. 1, т. 7 от ЗДДФЛ е предвидено, че ревизия при особени случаи може да се извърши, когато *„декларираните и/или получените приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране на стопанската дейност на ревизираното лице не съответстват на имущественото и финансовото му състояние за ревизирания период;”*. С чл. 123, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ДОПК законодателят е въвел презумпция за наличие на източник на доход, когато е установено значително превишаване на направените разходи над получените приходи. Т.е. в случаите, когато се установи подобно превишаване на разходите над приходите на лицето, законодателят въвежда презумпция, че съществува източник на доход, откъдето произтича това превишаване на основание чл. 123, ал. 1 от ДОПК, като съгласно чл. 122, ал. 1, т. 7 от ДОПК същото представлява основание за провеждане на ревизионно производство по особените правила. Това означава, че се облага приход на физическото лице от определен източник, а превишаването на разходите над приходите е единствено следствие от съществуването на източника и съответно от придобитите от него доходи, от където следва че извършените разходи са не първопричината, а резултат от съществуването на източника на доход.

Поради това, когато приходният орган сметне за необходимо и при доказано наличие на основанието по чл. 122, ал. 1, т. 7 от ДОПК, ревизионното производство за съответното физическо лице може да се развие по реда на чл. 122 и следващи от ДОПК. В тези случаи ще е възможно да се установи данък върху констатираното превишаване на разходите над приходите като конкретна сума, но от юридическа гледна точка се облагат не установените разходи на конкретното физическо лице, доколкото същото не е възможно, съгласно разпоредбите на ЗДДФЛ, а се облага доходът на

лицето, съществуването на чийто източник, на основание на чл. 123 от ДОПК, се презюмира от законодателя.

В тази хипотеза, при осъществяване на ревизионното производство по специалния ред, ще може да се извърши законосъобразно установяване на данъчни задължения при наличие на доказано основание за провеждането на ревизията по чл. 122 и следващите от ДОПК, като данъчната основа, която ще се обложи е определена по чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ във вр. с чл. 122, ал. 2 от ДОПК.

Позовавайки се на гореизложените съображения и вземайки предвид съотношението на специалните към общите производства, се стига до извода, че определяне на данъчни задължения на физическо лице на основание чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ върху данъчна основа, представляваща превишаването на разходи над приходите на лицето е невъзможно в рамките на извършващо се ревизионно производство по общия ред.

Вярно е, че съгласно цитираната норма на чл. 122 от ДОПК приходните органи могат да приложат специалния ред за извършване на ревизия, но не са задължени да го направят. Законодателят е предоставил в тяхна дискреция възможността да изберат по кой ред на протече съответното ревизионно производство, като при доказано наличие на основание за осъществяването му по реда на чл. 122 от ДОПК, приходният орган може да проведе ревизията по специалния ред, като определи данъчната основа по чл. 122, ал. 2 от ДОПК вр. с чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ и се ползва и от презумпцията на чл. 123 от Кодекса, както и от правилата, по които се развива производството по чл. 124 от ДОПК.

Ако органите на приходната администрация изберат да осъществят съответното ревизионно производство по общия ред, презумпцията по чл. 123 от ДОПК ще бъде неприложима, откъдето следва, че наличието на източник на доход на физическото лице, водещ до превишаване на разходите над приходите му, не се презюмира и съответно не може да се извърши облагане, тъй като няма да е установено съществуване на източник на доход, който да бъде отнесен към хипотезата на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ. В този случай не би било възможно законосъобразно да се определят данъчни задължения на съответното физическо лице върху данъчна основа, която се равнява на превишаването на разходи над приходи, тъй като отново се стига до фактическо облагане на разходите на данъчно задълженото лице, поради неустановеното наличие на съществуващ източник на доход по смисъла на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ.

Не може да бъде споделена тезата, че в случаите, когато данъчната основа е „безспорно установена“, не се налага установяването ѝ по реда на чл. 122, ал. 2 във вр. с ал. 1 от ДОПК, както се приема от част от съдебните състави, а е достатъчно да се извърши ревизия по общия ред, в резултат на която да се обложат установените разходи над приходите за съответните данъчни периоди, като разликата следва да се квалифицира като доход по чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ.

Както бе изяснено, данък върху разходите на физическите лица (за разлика от данъка върху разходите по ЗКПО) не е уреден съгласно ЗДДФЛ, съответно по чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ се облагат не разходи, а доходи от източници, които не са изрично посочени в закона, защото образуват сборна категория на всички останали доходи, които не са обхванати от предходните конкретни разпоредби на ЗДДФЛ. Съществуването на източник на доход, от който да би могло да произтича превишаване на разходите над доходите на лицето не се презюмира от законодателя в ревизионното производство по общия ред, уреден по ДОПК. Когато приходният орган в течение на ревизията установи такова разминаване, което следва да бъде съществено и да е доказано, че съществува, приходният орган може да извърши производството по особения ред по чл. 122 и следващи от ДОПК с всички правни последици, произтичащи от това, включително и да определи данъчната основа на задължението на физическото лице по чл. 122, ал. 2 от ДОПК във вр. чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ, в който случай законодателят презюмира съществуването на източник на доход, водещо до превишаването на разходите над доходите на лицето.

В ревизионното производство, осъществявано по общ ред, подобно установяване не може да бъде направено и именно поради този факт законодателят е уредил основанието по чл. 122, т. 7 от ДОПК и е въвел презумпцията по чл. 123 от ДОПК.

Въз основа на гореизложените аргументи, Висшият адвокатски съвет стига до следните изводи: когато приходният орган установи превишаване на разходите над доходите на физическото лице, може да избере дали да проведе ревизията по общия или по специалния ред. Ако избере специалния ред по чл. 122 и следващите от ДОПК, то в този случай ще се ползва от презумпцията по чл. 123 от Кодекса и ще може да определи данъчно задължение на лицето върху данъчна основа по чл. 122, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ. В случаите, когато прецени да продължи производството по общия ред обаче, данъчната основа не може да представлява превишаване на разходите над

доходите без значение дали е „безспорно установена” или не. Безспорното установяване е въпрос, по който последната дума има съдът.

Висшият адвокатски съвет счита, че при извършването на данъчна ревизия по общия ред на физическо лице не може законосъобразно да се определят задължения на основание чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ върху данъчна основа, равна на превишаването на разходи над доходи с неустановен произход за съответния данъчен период. При доказано наличие на основание за провеждане на ревизионно производство по специалния ред по чл. 122 и следващите от ДОПК, приходните органи могат да определят данъчната основа за облагане по чл. 122, ал. 2 от ДОПК, възползвайки се от презумпцията по чл. 123 от ДОПК във вр. с чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ.

Поради гореизложените съображения, на поставения въпрос от Председателя на Върховния административен съд по тълкувателно дело № 3 от 2020г., а именно:

„При извършване на данъчна ревизия по общия ред на физическо лице, може ли на лицето да се определя данъчни задължения на основание чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ върху данъчна основа, равна на превишението с неустановен произход на разходите над приходите за годишния данъчен период или ревизията следва да е извършена по реда на чл. 122 и следващи от ДОПК?”

Според Висшия адвокатски съвет следва да бъде даден отговор в смисъл:

„При извършване на данъчна ревизия по общия ред на физическо лице не може на лицето да се определят данъчни задължения на основание чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ върху данъчна основа, равна на превишението с неустановен произход на разходите над приходите за годишния данъчен период. При установено превишаване на разходите над приходите на физическото лице, ревизионното производство следва да се извърши по реда на чл. 122 и следващи от ДОПК, за да бъде данъчната основа законосъобразно определена по смисъла на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ.

ПРЕДСЕДАТЕЛ НА ВИСШИЯ
АДВОКАТСКИ СЪВЕТ:

РАЛИЦА НЕГЕНЦОВА



РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ ВИСШ АДВОКАТСКИ СЪВЕТ

ул. „Цар Калоян“ № 1А, 1000 София, тел. 986-28-61, 987-55-13,
факс 987-65-14, [e-mail: arch@vas.bg](mailto:arch@vas.bg)

Изх. № 201

Дата: 22.02.2021 г.

**ДО
ОБЩОТО СЪБРАНИЕ
НА СЪДИИТЕ ОТ КОЛЕГИИТЕ
НА ВЪРХОВНИЯ
АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД**

СТ А Н О В И Щ Е

НА ВИСШИЯ АДВОКАТСКИ СЪВЕТ
представяван от председателя –
Ралица Негенцова

по тълкувателно дело №3/2020 г.

УВАЖАЕМИ ВЪРХОВНИ СЪДИИ,

Искането за тълкуване е направено от Главния прокурор на Република България на основание чл. 125, вр. с чл. 126 от Закона за съдебната власт, като тълкувателното дело е образувано от Председателя на Върховния административен съд - Георги Чолаков, с предмет следния въпрос:

„При извършване на данъчна ревизия по общия ред на физическо лице, може ли на лицето да се определя данъчни задължения на основание чл. 35, т. 6 от ЗДФЛ върху данъчна основа, равна на превишението с неустановен произход на разходите над приходите за годишния данъчен период или ревизията следва да е извършена по реда на чл. 122 и следващи от ДОПК?“

Моля, при постановяването на решение по Тълкувателно дело №3 от 2020 г., да вземете предвид следните съображения на Висшия адвокатски съвет:

За да се отговори на поставения въпрос следва да се анализира релевантната правна уредба, касаеща режима на данъчно облагане на физическите лица по Закон за данъците върху доходите на физическите лица („ЗДДФЛ”) и режима на установяване на данъчните задължения в хода на извършващо се ревизионно производство по Данъчно-осигурителния процесуален кодекс („ДОПК”).

В случая разпоредбата на чл. 35 от ЗДДФЛ определя кои са облагаемите доходи на физическите лица, като в чл. 35, т. 6 от ЗДФ изрично е предвидено, че облагаеми са и доходите от всички други източници, които не са изрично посочени в този закон и не са обложени с окончателни данъци по реда на ЗДДФЛ или с окончателни данъци по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане.

Същевременно, в чл. 12, ал. 1 от ЗДДФЛ законодателят изрично предвижда, че облагаеми по ЗДДФЛ са доходите от всички източници, придобити от данъчно задълженото лице през данъчната година, с изключение на доходите, които са необлагаеми по силата на закон.

С оглед на тази правна уредба и вземайки предвид реда на облагане съгласно чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ, се е стигнало до противоречива практика на Върховния административен съд относно въпроса дали облагане на разликата между разходи и приходи, определени от органите на приходната администрация, като доходи от други източници по смисъла на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ, е законосъобразно или не.

Предвид поставения въпрос по тълкувателното дело, Висшият адвокатски съвет държи да отбележи, че обект на облагане по реда на ЗДДФЛ съгласно неговия чл. 2 са доходите на местните и чуждестранните физически лица. Поради това превишението на разходите над доходите на лицето не може да се квалифицира като облагаем доход от други източници по смисъла на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ, доколкото в случай практически ще се стигне до облагане на разходите на физическото лице, а не на неговите доходи, което е недопустимо и незаконосъобразно. Липсва нормативно основание за подобно тълкуване. Важно е да се отбележи, че правната норма, на която се позовават част от съдебните състави, за да приемат, че облагането

на разходи е законосъобразно, а именно чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ, е приложима само спрямо конкретен установен източник на средства на данъчно задълженото лице, който не е изрично посочен в закона, но неминуемо следва да е източник на доход за съответното физическо лице, а не резултат от несъответствието между направени разходи и получени доходи.

С други думи, в случаите на облагане на „доходи от други източници”, представляващи разликата между разходи и приходи, при липса на доказан доход от определен източник, то фактически с ревизионния акт не се облагат доходите на данъчно задължените лица, а неговите разходи. Същото влиза в остро противоречие не само с нормата на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ, но и със законоустановените принципи на облагането на доходите на физическите лица като цяло.

Установено несъответствие между разходи и приходи в полза на разходите не може автоматично да се квалифицира като „източник на доход”, доколкото, за да бъде сметнат за такъв е необходимо изрична законова презумпция в този смисъл. Никъде в правната уредба на данъчното облагане на физическите лица обаче такава не е предвидена.

Многократно вече е ставало въпрос за недопустимата от гледна точка на принципите на правовата държава практика, чрез разширително тълкуване на закона да се правят опити да се решават фискални проблеми, които биха могли да бъдат решени по законодателен път с изменение на закона – нещо, което приходната администрация има и възможностите, и капацитета и инструментариума да направи. Чрез нарушаването на принципа на правовата държава, единственото, което се постига, са осъдителни решения срещу българската държава в Европейския съд за правата на човека, чиито правни последици отново са за сметка на данъкоплатците – физически лица, които преди това са поели негативите от законосъобразното разширително тълкуване.

Извън всичко казано по-горе, е важно да се отбележи, че законодателят, освен общия ред за установяване на данъци и задължителни осигурителни вноски по Глава Четиринадесета от ДОПК, е предвидил и ред за извършване на ревизионно производство при особени случаи съгласно чл. 122 от ДОПК, постановяващ, че „*Органът по приходите може да приложи установения от съответния закон размер на данъка към определена от него по реда на ал. 2 основа, когато е налице едно от следните обстоятелства:...*”, като в осем точки изброява основанията, при доказано наличие на които, е възможно

осъществяване на производството по този особен ред. Видно от чл. 124 от ДОПК при осъществяване на ревизионно производство по чл. 122 от ДОПК са предвидени особени правила, по които то да се развие.

Оттук следва, че законодателят е уредил както специални основания, при наличието на които да се извършва ревизия по ред, различен от общия, приложим във всички останали хипотези, в които тези основания не са налице, но е регламентирал особени правила за развитието на това производство, като ги е обвързал и със специфични правни последици. Именно по тази причина правилата за определяне на данъчната основа, приложими в ревизионните производства по особен ред, са неприложими в производствата, развили се по общия ред за извършване на ревизии по реда на ДОПК.

В чл. 122, ал. 1, т. 7 от ЗДДФЛ е предвидено, че ревизия при особени случаи може да се извърши, когато „*декларираните и/или получените приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране на стопанската дейност на ревизираното лице не съответстват на имущественото и финансовото му състояние за ревизирания период;*”. С чл. 123, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ДОПК законодателят е въвел презумпция за наличие на източник на доход, когато е установено значително превишаване на направените разходи над получените приходи. Т.е. в случаите, когато се установи подобно превишаване на разходите над приходите на лицето, законодателят въвежда презумпция, че съществува източник на доход, откъдето произтича това превишаване на основание чл. 123, ал. 1 от ДОПК, като съгласно чл. 122, ал. 1, т. 7 от ДОПК същото представлява основание за провеждане на ревизионно производство по особените правила. Това означава, че се облага приход на физическото лице от определен източник, а превишаването на разходите над приходите е единствено следствие от съществуването на източника и съответно от придобитите от него доходи, от където следва че извършените разходи са не първопричината, а резултат от съществуването на източника на доход.

Поради това, когато приходният орган сметне за необходимо и при доказано наличие на основанието по чл. 122, ал. 1, т. 7 от ДОПК, ревизионното производство за съответното физическо лице може да се развие по реда на чл. 122 и следващи от ДОПК. В тези случаи ще е възможно да се установи данък върху констатираното превишаване на разходите над приходите като конкретна сума, но от юридическа гледна точка се облагат не установените разходи на конкретното физическо лице, доколкото същото не е възможно, съгласно разпоредбите на ЗДДФЛ, а се облага доходът на

лицето, съществуването на чийто източник, на основание на чл. 123 от ДОПК, се презюмира от законодателя.

В тази хипотеза, при осъществяване на ревизионното производство по специалния ред, ще може да се извърши законосъобразно установяване на данъчни задължения при наличие на доказано основание за провеждането на ревизията по чл. 122 и следващите от ДОПК, като данъчната основа, която ще се обложи е определена по чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ във вр. с чл. 122, ал. 2 от ДОПК.

Позовавайки се на гореизложените съображения и вземайки предвид съотношението на специалните към общите производства, се стига до извода, че определяне на данъчни задължения на физическо лице на основание чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ върху данъчна основа, представляваща превишаването на разходи над приходите на лицето е невъзможно в рамките на извършващо се ревизионно производство по общия ред.

Вярно е, че съгласно цитираната норма на чл. 122 от ДОПК приходните органи могат да приложат специалния ред за извършване на ревизия, но не са задължени да го направят. Законодателят е предоставил в тяхна дискреция възможността да изберат по кой ред на протече съответното ревизионно производство, като при доказано наличие на основание за осъществяването му по реда на чл. 122 от ДОПК, приходният орган може да проведе ревизията по специалния ред, като определи данъчната основа по чл. 122, ал. 2 от ДОПК вр. с чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ и се ползва и от презумпцията на чл. 123 от Кодекса, както и от правилата, по които се развива производството по чл. 124 от ДОПК.

Ако органите на приходната администрация изберат да осъществят съответното ревизионно производство по общия ред, презумпцията по чл. 123 от ДОПК ще бъде неприложима, откъдето следва, че наличието на източник на доход на физическото лице, водещ до превишаване на разходите над приходите му, не се презюмира и съответно не може да се извърши облагане, тъй като няма да е установено съществуване на източник на доход, който да бъде отнесен към хипотезата на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ. В този случай не би било възможно законосъобразно да се определят данъчни задължения на съответното физическо лице върху данъчна основа, която се равнява на превишаването на разходи над приходи, тъй като отново се стига до фактическо облагане на разходите на данъчно задълженото лице, поради неустановеното наличие на съществуващ източник на доход по смисъла на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ.

Не може да бъде споделена тезата, че в случаите, когато данъчната основа е „безспорно установена”, не се налага установяването ѝ по реда на чл. 122, ал. 2 във вр. с ал. 1 от ДОПК, както се приема от част от съдебните състави, а е достатъчно да се извърши ревизия по общия ред, в резултат на която да се обложат установените разходи над приходите за съответните данъчни периоди, като разликата следва да се квалифицира като доход по чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ.

Както бе изяснено, данък върху разходите на физическите лица (за разлика от данъка върху разходите по ЗКПО) не е уреден съгласно ЗДДФЛ, съответно по чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ се облагат не разходи, а доходи от източници, които не са изрично посочени в закона, защото образуват сборна категория на всички останали доходи, които не са обхванати от предходните конкретни разпоредби на ЗДДФЛ. Съществуването на източник на доход, от който да би могло да произтича превишаване на разходите над доходите на лицето не се презюмира от законодателя в ревизионното производство по общия ред, уреден по ДОПК. Когато приходният орган в течение на ревизията установи такова разминаване, което следва да бъде съществено и да е доказано, че съществува, приходният орган може да извърши производството по особения ред по чл. 122 и следващи от ДОПК с всички правни последици, произтичащи от това, включително и да определи данъчната основа на задължението на физическото лице по чл. 122, ал. 2 от ДОПК във вр. чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ, в който случай законодателят презюмира съществуването на източник на доход, водещо до превишаването на разходите над доходите на лицето.

В ревизионното производство, осъществявано по общ ред, подобно установяване не може да бъде направено и именно поради този факт законодателят е уредил основанието по чл. 122, т. 7 от ДОПК и е въвел презумпцията по чл. 123 от ДОПК.

Въз основа на гореизложените аргументи, Висшият адвокатски съвет стига до следните изводи: когато приходният орган установи превишаване на разходите над доходите на физическото лице, може да избере дали да проведе ревизията по общия или по специалния ред. Ако избере специалния ред по чл. 122 и следващите от ДОПК, то в този случай ще се ползва от презумпцията по чл. 123 от Кодекса и ще може да определи данъчно задължение на лицето върху данъчна основа по чл. 122, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ. В случаите, когато прецени да продължи производството по общия ред обаче, данъчната основа не може да представлява превишаване на разходите над

доходите без значение дали е „безспорно установена” или не. Безспорното установяване е въпрос, по който последната дума има съдът.

Висшият адвокатски съвет счита, че при извършването на данъчна ревизия по общия ред на физическо лице не може законосъобразно да се определят задължения на основание чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ върху данъчна основа, равна на превишаването на разходи над доходи с неустановен произход за съответния данъчен период. При доказано наличие на основание за провеждане на ревизионно производство по специалния ред по чл. 122 и следващите от ДОПК, приходните органи могат да определят данъчната основа за облагане по чл. 122, ал. 2 от ДОПК, възползвайки се от презумпцията по чл. 123 от ДОПК във вр. с чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ.

Поради гореизложените съображения, на поставения въпрос от Председателя на Върховния административен съд по тълкувателно дело № 3 от 2020г., а именно:

„При извършване на данъчна ревизия по общия ред на физическо лице, може ли на лицето да се определя данъчни задължения на основание чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ върху данъчна основа, равна на превишението с неустановен произход на разходите над приходите за годишния данъчен период или ревизията следва да е извършена по реда на чл. 122 и следващи от ДОПК?”

Според Висшия адвокатски съвет следва да бъде даден отговор в смисъл:

„При извършване на данъчна ревизия по общия ред на физическо лице не може на лицето да се определят данъчни задължения на основание чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ върху данъчна основа, равна на превишението с неустановен произход на разходите над приходите за годишния данъчен период. При установено превишаване на разходите над приходите на физическото лице, ревизионното производство следва да се извърши по реда на чл. 122 и следващи от ДОПК, за да бъде данъчната основа законосъобразно определена по смисъла на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ.

ПРЕДСЕДАТЕЛ НА ВИСШИЯ
АДВОКАТСКИ СЪВЕТ:

РАЛИЦА НЕГЕНЦОВА