

# РЕШЕНИЕ

№ 5496

гр. София, 11.09.2019 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 51 състав,**  
в публично заседание на 11.06.2019 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Анета Юргакиева**

при участието на секретаря Светла Гечева, като разгледа дело номер **11771** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 226 АПК вр. чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

С решение № 13485/06.11.2018г. по адм.д. 5543/2018г. Върховният административен съд, Първо отделение, е върнал за ново разглеждане делото, образувано по жалбата на Л. С. Т., действащ като ЕТ с фирма „Л. Т.“, срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22002217000218-091-001 от 04.08.2017 г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП - С., изменен с Решение № 1682 от 24.10.2017 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ - [населено място], в частта относно определените задължения за данък върху доходите по чл.48 от ЗДДФЛ за 2009г.

При новото разглеждане на делото жалбоподателят чрез адв. П. поддържа жалбата и моли тя да бъде уважена. Прави искане, след като се произнесе по основанията и размера на задължението за 2009г., съдът да отбележи, че РА не подлежи на предварително изпълнение съгласно направеното възражение за изтекла давност. Претендира разноси.

Ответникът - Директорът на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез юрк. М., оспорва жалбата.

Оспореният РА № Р-22002217000218-091-001 от 04.08.2017 г. е издаден в резултат на извършена повторна ревизия и с него са установени допълнителни задължения по чл. 48, ал. 1 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за периодите 2009 г. и 2012 г. След обжалването му по административен ред, с Решение № 1682/24.10.2017 г. решаващият орган - директорът на Дирекция "ОДОП"-

гр.С. е изменил ревизионния акт, като за 2009 г. е определил общ дължим данък по чл. 48 от ЗДДФЛ в размер на 12 364,43 лв. и лихви в размер на 8 008,25 лв., а за 2012 г. е определил общ дължим данък по чл. 48 от ЗДДФЛ в размер на 2 020,46 лв. и лихви в размер на 123,79 лв. С решението е указано да се извърши проверка за спиране и прекъсване на давностния срок за задължението за данък по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ за периода от 01.01.2009 г. до 31.12.2009г., съответно за установяване на основания за прилагане на разпоредбата на чл. 170, ал. 3 от ДОПК или за предприемане на действия по чл. 173 от ДОПК за отписване на това задължение. Указано е също така, че в случай на изтекла погасителна давност Ревизионен акт №Р-22002217000218-091-001 от 04.08.2017 г. не подлежи на принудително изпълнение в оспорената част на установеното задължение за данък по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ за периода от 01.01.2009 г. до 31.12.2009 г.

С решение № 1079/21.02.2018г. по адм.д. № 13245/2017г. АССГ е отменил РА № Р-22002217000218-091-001 от 04.08.2017 г., изменен с Решение № 1682 от 24.10.2017 г. на директора на Дирекция „ОДОП“-С., относно установените задължения по чл.48 ЗДДФЛ за 2009 г. и 2012 г.

С решение № 13485/06.11.2018г. по адм.д. 5543/2018г. ВАС е отменил решението на АССГ по адм. д. № 13245/2017г., в частта, с която е отменен РА № Р-22002217000218-091-001/04.08.2017г. относно определените задължения за данък върху доходите по чл.48 от ЗДДФЛ за 2009г., като е върнал делото за ново разглеждане от друг състав на същия съд, и е оставил в сила решението в останалата му обжалвана част.

Констатациите и изводите на ревизиращите органи, касаещи установяванията в РА в неотменената му част, се основават на следното:

Жалбоподателят е местно лице с [фирма], регистриран по ЗДДС, и е собственик и управител на [фирма] с ЕИК[ЕИК], с регистриран и внесен капитал в размер на 5 000 лв., считано от 09.10.2008 г. Същият е женен, със съпруга В. К. Т., като семейството няма малолетни и непълнолетни деца.

За периодите от 2009 г. до 2014 г. лицето е получавало доходи от стопанска дейност като едноличен търговец, които са декларирани в подаваните ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ.

За периодите от 2010 г. до 2014 г. жалбоподателят и неговата съпруга са получавали доходи от наем по сключени договори, съответно първо с наемател [фирма], впоследствие заменен с наемател [фирма], като доходите са декларирани в подаваните от лицата ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ.

През ревизиращия период семейството на жалбоподателя е придобило следните два недвижими имоти: самостоятелен обект в сграда, изградена в степен на завършеност „груб строеж“ в [населено място], представляващ ателие №3 за сумата от 41 760 лв., закупен с Нотариален акт /НА/ №167/05.03.2009 г., както и обект, представляващ помещение към хидрофор с площ от 73,53 кв.м., ведно с 50% идеални части от общите части на сградата и от правото на строеж, находящ се в [населено място],[жк], до [жилищен адрес] придобит от жалбоподателя и неговата съпруга за сумата от 89 000 лв., съгласно договор от 31.07.2009 г. за продажба на общински нежилищен имот чрез публичен търг с явно наддаване, с продавач Столична община.

Установено е също, че на 24.06.2009 г. на името на съпругата на жалбоподателя е закупен лек автомобил марка „Тойота“, модел „А.“ на стойност 36 003,68 лв.

За ревизираното лице не са установени пътувания в чужбина и извършени в тази

връзка разходи.

Въз основа на извършените в хода на първата ревизия проверки са установени предоставените от жалбоподателя и получени от него парични средства във връзка с финансиране на дейността на [фирма] и [фирма].

По отношение на придобит /с НА №167/05.03.2009 г./ от семейството на ревизираното лице недвижим имот в [населено място] е установено, че имотът е платен чрез парични вноски съгласно издадените фактури в периода от 2006 г. – 2008 г., т. е преди изповядване на сделката. Поради това, за ревизираната 2009 г. с РА не са установени извършени парични разходи за придобиване на този имот.

Въз основа на събраните доказателства органите по приходите са направили съпоставка между получените от лицето доходи и извършени разходи, на годишна база за всеки един от ревизираните периоди. Установено е превишение на разходите над получените доходи /паричен недостиг/ за 2009 г. – в размер на 112 349,08 лв.

При така констатираното е прието, че са налице обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК – налице са данни за укрити приходи или доходи, за което лицето е информирано по реда на чл. 124, ал. 1 от ДОПК. Наред с него на жалбоподателя е връчено и уведомление по чл. 17, ал. 1, т. 2 от ДОПК, както и ИПДПОЗЛ, с което е изискано попълване на декларации по чл. 124, ал. 3 от ДОПК.

На база извършени съпоставки органите по приходите са формирали следните заключения: установените като разполагаеми парични средства към 01.01.2009 г. общо в размер на 10 275,52 лв. /в. т. ч. в брой 9 900 лв. и 375,52 лв. – наличности по банкови сметки в Ю. и Д./ и парична наличност по банкови сметки в края на периода в размер на 301,49 лв., са съпоставени установените получени доходи общо в размер на 225 731,32 лв. и извършени разходи общо в размер на 348 054,43 лв. В резултат е констатирано несъответствие, при което е налице превишение на извършените разходи над получените доходи, т. е. установен е недостиг на парични средства в размер на 112 349,08 лв.

Сумата на получените доходи е формирана като сбор от следните източници: получени парични средства от ЕТ в размер на 173 000 лв.; получени парични средства от [фирма] в размер на 26 000 лв.; получени сума от ЧСИ по спечелено ИД – в размер на 26 500 лв. и получено обезщетение в размер на 231,32 лв.

Стойността на извършените разходи е определена като сбор от следните суми: 4 492,01 лв. – разходи по фактури от доставчици; 18 001,84 лв. – S от стойността на придобиване на лек автомобил; 24 200 лв. – предоставени средства на [фирма], 239 000 лв. – разходи за предоставяне на средства на [фирма]; 44 500 лв. – S от платена сума за закупен имот в [населено място]; 12 500 лв. – разходи за издръжка и живот; 3 697,91 лв. – разходи за здравноосигурителни вноски за самоосигуряващо се лице, 1 578,72 лв. – разход за данък по ЗДДФЛ и 83,95 лв. – разход за платен данък сгради.

За разполагаеми парични средства в брой към началото на ревизирания период при декларирани от лицето като разполагаеми 195 000 лв., с РА е приета за доказана само сумата в размер на 9 900 лв., произтичаща от предоставен паричен заем от П. М. през предходната 2008 г..

Органите по приходите не са приели за доказани останалите декларирани от лицето налични парични средства, за които е декларирано, че са съхранявани лично при жалбоподателя и са с произход от: заем в размер на 50 000 лв. от П. К., съгласно разписка от 29.09.2008 г. и спестявания по притежаван депозит в ПЧБ през периода 1993 г. – 1997 г. в размер на 72 000 щатски долара, с легова равностойност 215 000 лв.

Формираното становище да не се кредитират тези суми е обосновавано с резултатите от извършена поредица от насрещни проверки, при които е установено, че лицето не е разполагало със сума в посочения размер, която да бъде предоставена в заем на жалбоподателя. Отделно, като мотив, че декларираната сума не е налична, органите по приходите са констатирани, че същата следва да е изчерпана, предвид обстоятелството, че в периода преди ревизирания, жалбоподателят е извършил разходи само за закупуване на недвижими имоти в размер на 136 000. В тази насока също е съобразен деклариран от жалбоподателя заем в размер на 20 000 лв., предоставен през 2006 г. на М. Д., част от който е възстановен по банкова сметка на жалбоподателя през 2013 г. Отчетени са и декларираните от лицето разходи за издръжка, възлизащи годишно в размер на 12 500 лв.

С оглед констатираното, с оспорвания РА е определена данъчна основа по чл. 122 от ДОПК в размер на 112 349,08 лв. Решаващият орган е приел, че за 2009 г. установеният с РА недостиг следва да се измени, като следва за се определи на 107 857,07 лв. Респективно, при установената с решението данъчна основа по чл. 122, ал. 1 от ДОПК в размер на 107 857,07 лв., следва дължим данък по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ в размер на 10 785,71 лв. При деклариран от лицето данък по чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ в размер на 1 578,72 лв., следва общ дължим данък по чл. 48 от ЗДДФЛ в размер на 12 364,43 лв. След приспадане на внесен данък в размер на 1 578,72 лв., следва данък за довносяне в размер на 10 785,71 лв. и лихви за просрочие в размер на 8 008,25 лв.

В хода на настоящото производство по искане на жалбоподателя е допусната съдебно-счетоводна експертиза (ССЧЕ) с вещо лице Г. А., заключението по която не е оспорено от страните и е прието по делото.

Правни изводи:

Предмет на спор при настоящото разглеждане на делото са установените задължения на жалбоподателя за данък по ЗДДФЛ за 2009 г. вследствие определяне на данъчната основа по реда на чл.122 ДОПК. Спорът се концентрира върху обстоятелството дали е налице констатираният от органите по приходите недостиг на парични средства за процесния данъчен период. С оглед изпълнение на указанията, дадени от касационната инстанция, съдът е назначил съдебно-счетоводна експертиза, която да установи размера на наличните парични средства към 01.01.2009г., приходите и разходите за процесния период, данъчната основа, а оттам и дължимия данък. Вещото лице е изготвило експертизата в три варианта на началното парично салдо, в резултат на което са направени и различни изводи относно наличието на недостиг, съответно относно наличието и размера на данъчното задължение.

В частта относно постъпилите и разходвани от жалбоподателя суми няма различие в трите варианта, като съобразно заключението относно направените разходи вещото лице е посочило сума за издръжка и живот в размер на 6250 лева, което представлява S от декларираните от лицето разходи в размер на 12 500 лева. При ревизията на съпругата на жалбоподателя В. Т., приключила с влязъл в сила РА, не са включени разходи за издръжка и живот. Наличието на влязъл в сила РА на съпругата обаче не води до стабилизиране на неправилно възприетия от ревизорите подход по несъобразяване на разделността на разходите. Влезият в сила РА на съпругата препятства да се санира пропуската по включването на половината от разходите при определяне на задълженията на В. Т., но не е основание за незаконосъобразно определяне на данъчната основа по реда на чл.122, ал.2 ДОПК на съпруга Г.. По силата на чл.123, ал.1, т.2 ДОПК разходите е следвало да бъдат разделени поравно

между съпрузите и само съответната S част е следвало да се включи в разходната част на паричния поток, поради което съдът възприема изцяло подхода на вещото лице, според който относно годишните разходи за издръжка на жалбоподателя е взета предвид само половината от декларираната от лицето сума за 2009г.

Основната разлика между вариантите на паричен поток, изготвен от експертната, произтича от определеното начално салдо, във връзка с което са и основните възражения на жалбоподателя срещу констатациите на ревизиращите. Различията произтичат от непризнаването от страна на ревизиращите на декларираните от лицето като налични суми – 50 000 лв. получен заем от П. К. и спестявания по притежаван депозит в ПЧБ през периода 1993 г. – 1997 г. в размер на 72 000 щатски долара, с левова равностойност 215 000 лв.

По отношение на сумата от 50 000 лв. заем от П. К., съдът намира, че неправилно органите по приходите са отказали да признаят посочената сума с аргумент, че не е доказано притежаването на такава сума от заемодателя. За получаването на тази сума е издадена от заемодателя разписка от 29.09.2008г., подписана и от съпругата на заемодателя – М. К.. Разписката представлява пряко доказателство за предаването на сумата, което се потвърждава и от дадените обяснения от заемодателя – П. К.. Посочените доказателства са непротиворечиви и според съда същите са напълно достатъчни да се приеме, че сума в посочения размер е била предадена и съответно получена от жалбоподателя. Изводите на ревизиращите органи, че заемодателят не е разполагал със сума в посочения размер, която да може да предостави в заем, въз основа на което са отказали да признаят тази сума в началното салдо на жалбоподателя за 2009г., са необосновани. Според обясненията на заемодателя сумата е получена от родителите на неговата съпруга – М. К., в резултат на продажба на недвижим имот, като сумата от 25 000 евро е преведена от тях по банков път. Извършването на превода от бащата на К. е установено и от органите по приходите. След анализ на движенията по банковата сметка и извършените тегления ревизиращите са стигнали до извод, че не е възможно от тази сума да е предоставен заемът от 50 000 лева, поради което са приели за недоказано въобще наличието на такава сума у заемодателя. Според съда обаче този извод е неправилен, тъй като извършените в различни периоди частични тегления от банковата сметка не изключват възможността изтеглените суми впоследствие да са включени в размера на предоставената като заем сума, а освен това, дори да се приеме, че заемните средства не са изцяло с посочения от заемодателя и съпругата му произход, то това не изключва наличието им, доколкото насрещната проверка на ревизиращите не обхваща установяване на всички доходи на заемодателя и неговото семейство, а се е ограничила само до изследване на фактите и обстоятелствата, касаещи заявения източник на средствата. Предвид изложеното, с оглед наличието на достатъчно и кореспондиращи си доказателства относно реалното получаване от жалбоподателя на сумата от 50 000 лева от П. К., следва да се приеме, че неоснователно органите по приходите не са включили тази сума в началното салдо за 2009г.

В обратна насока са изводите на съда по отношение на декларираните от жалбоподателя като налични към 01.01.2009г. суми от превалутирането на 75000 щатски долара, депозирани в периода от 1993г. до 1997г. в Първа частна банка. На първо място, извън подадената от жалбоподателя декларация, доказателства за съществуването на такъв депозит в посочения размер, както и за извършеното превалутиране, не са представени нито в хода на двете ревизии, нито в съденото

производство. На следващо място, обосновано органите по приходите са приели, че дори такава сума действително да е била налична като депозит до 1997г., а впоследствие – превалутирана, то към 01.01.2009г. няма как да е била налична в посочения размер, предвид, че преди ревизирия период жалбоподателят е извършил разходи само за закупуване на недвижими имоти в размер на 136 000, а освен това е декларирал и предоставена в заем през 2006 г. сума от 20 000 лв., част от който е възстановен по банкова сметка на жалбоподателя през 2013 г. Предвид изложеното, съдът възприема изцяло като правилен и обоснован отказът на ревизиращите да признаят посочената сума като налични парични средства към 01.01.2009г.

С оглед изложените съображения, съдът възприема третия вариант на заключението на вещото лице, който е изготвен при начално салдо, включващо сумата от 50 000 лева получен заем, но без сумата от 215 000 лв, представляваща превалутиран депозит от 75 000 щ.д. в ПЧБ. Съобразно този вариант на експертизата, за 2009г. се установява недостиг от парични средства в размер на 66 330,44 лева, съответно дължим е данък в размер на 6633,04 лева. Съдът кредитира заключението на вещото лице като подробно, обосновано и компетентно и съобразно него приема, че за жалбоподателя е възникнало задължение за данък по чл.48, ал.1 от ЗДДФЛ в размер на 6633,04 лева.

Относно възражението за изтекла давност

Настоящата ревизия е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК и е възложена в изпълнение на Решение №2221/16.12.2016 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което е отменен РА №Р-22221815010484-091-001/26.09.2016 г. в частта на установените задължения по ЗДДФЛ за данъчните периоди от 01.01.2009 г. до 31.12.2014 г. и преписката е върната за издаване на нова заповед за извършване на ревизия за горепосочения вид задължение и периоди.

Съгласно чл. 171, ал.1 ДОПК за задължението по ЗДДФЛ за 2009 г. давността е започнала да тече на 01.01.2011 г. и изтича на 31.12.2015 г. Започналият да тече на 01.01.2011 г. давностен срок е спрян с връчването на първоначалната ЗВР от първата ревизия на 17.12.2015 г., до която дата са изтекли 4 години, 11 месеца и 17 дни от давностния срок и до изтичането на 5-годишния давностен срок остава остатък от 14 дни. Като е изследвал основанията за спиране и прекъсване на давността по чл.172 ДОПК към този срок, решаващият орган е прибавил 67 дни - времето на обжалване на РА до отмяната му с Решение №2221 от 16.12.2016г., и е стигнал до извод, че останалата част от 5 – годишния давностен срок би изтекла на 16.12.2016г., поради което издаването на процесния РА на 04.08.2017г. е станало след изтичането на 5-годишната давност.

Видно от становище на ответника от 23.01.2018 г., към 01.01.2016 г. не са извършвани действия, които са прекъснали или спрели давностния срок по чл.171, ал.1 ДОПК. В решение № 1682/2017 г. е посочено, че теченето на давностния срок е възобновено на 16.12.2016 г., който дотогава е бил спрян на основание чл.172, ал.1, т.1 и т.4 ДОПК. С оглед отмяната на първоначалния РА давността не се счита за прекъсната на основание чл.172, ал.2 ДОПК, а действия по принудително изпълнение на оспорения РА са предприети едва с разпореждане за присъединяване от 12.01.2018 г., т.е. отново след изтичане

на давността по чл.171, ал.1 ДОПК. Действията по обезпечаване (постановление от 07.03.2017 г.) също са предприети след изтичане на давността по чл.171, ал.1 ДОПК. Следователно, още към датата на връчване на ЗВР за повторната ревизия (25.01.2017 г.) давността по чл.171, ал.1 ДОПК (с оглед връчената първа ЗВР на 17.12.2015 г.) е била изтекла. При това положение РА, с който е установено данъчното задължение на жалбоподателя за 2009г., също се явява издаден след изтичането на давностния срок по чл.171,ал.1 ДОПК.

Предвид изложеното, възражението за изтекла давност е основателно и съгласно чл.160, ал.4 от ДОПК съдът следва изрично да укаже, че РА не подлежи на принудително изпълнение в тази част.

При този изход на делото, на жалбоподателя следва да бъдат присъдени претендираните разноски в обща размер на 535 лева, включващи платени държавни такси по делото и възнаграждение на вещото лице.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и ал.4 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Административен съд София – град, III-то отделение, 51 състав

## Р Е Ш И :

**ОТМЕНЯ** по жалбата на Л. С. Т. с [фирма] Ревизионен акт № Р-22002217000218-091-001 от 04.08.2017 г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП - С., изменен с Решение № 1682 от 24.10.2017 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ - С., в частта, с която е установено задължение за данък по ЗДДФЛ за 2009 г. над 6633.04 лева, ведно с лихвите върху сумата на данъка над посочения размер.

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на Л. С. Т. с [фирма] против Ревизионен акт № Р-22002217000218-091-001 от 04.08.2017 г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП - С., изменен с Решение № 1682 от 24.10.2017 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ - С., в частта на установеното задължение по ЗДДФЛ за 2009 г. в размер на 6633.04 лева и дължимите лихви за забава.

**УКАЗВА**, че в частта относно задължението по ЗДДФЛ за 2009г., в която не е отменен, Ревизионен акт № Р-22002217000218-091-001 от 04.08.2017 г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП - С., изменен с Решение № 1682 от 24.10.2017 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ - С., не подлежи на принудително изпълнение.

**ОСЪЖДА** Дирекция “ОДОП” при ЦУ на НАП - С. да заплати на Л. С. Т. с [фирма] разноски по делото в размер на 535 лв.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването на страните за неговото изготвяне.

**СЪДИЯ:**

