

РЕШЕНИЕ

№ 4700

гр. София, 12.07.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 44 състав,
в публично заседание на 13.06.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Мария Владимирова

при участието на секретаря Албена Илиева, като разгледа дело номер **3588** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на Л. А. Ж. от [населено място] срещу ревизионен акт № Р-22221020000037-091-001/16.03.2021 г., издаден от орган възложил ревизията и ръководител на ревизията, в частта, с която е изменен с решение № 1408 от 10.09.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, като вместо установеното задължение за данък по чл. 48, ал. 2 ЗДДФЛ за 2015 г. в размер на 91 859,91 лв., е определен данък по чл. 48, ал. 2 ЗДДФЛ за 2015 г. за внасяне в размер на 21845,00 лв., ведно със съответните лихви.

В жалбата е посочено, че РА и решението на решаващия орган, с което е изменен се основават на констатации, правни изводи и тълкувания, с които жалбоподателят не е съгласен. Изложени са подробни доводи за нарушения на процесуалния и материалния закон при издаване на оспорвания РА. Твърди се, че не са налице основания за прилагане на особения ред за облагане по чл. 122 ДОПК. Иска се отмяна на РА в оспорената част. Подробни съображения за основателност на жалбата са изложени и в писмена защита. Претендира се присъждане на направените съдебно-деловодни разноски, както за настоящото производство, така и за предходните.

Ответникът - директор на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, чрез юрк. М., оспорва жалбата, счита РА за законосъобразен, като моли да бъдат взети предвид писмените бележки представени по адм. дело 10317/2021 г. по описа на АССГ.

Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Прокурор от Софийска градска прокуратура не участва при разглеждане на делото.

Административен съд София-град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, по отделно и в тяхната съвкупност, и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл. 160 от ДОПК, прие за установено следното:

Настоящото дело е образувано, след като с Решение № 3550 от 04.04.2023 г. по адм. дело № 6661/2022 г. по описа на Върховния административен съд, е обезсилено Решение № 2942/03.05.2022 г. на Административен съд - София – град по адм. дело 10317/2021 г. Делото е върнато на АССГ за ново разглеждане от друг съдебен състав, който следва да се произнесе по предмета на спора по жалбата на Л. Ж., относно определения годишен и авансов данък от дейността му като ЕТ „Любомир Живанкин“ по чл. 48, ал. 2 ЗДДФЛ за 2015 г.

Установената фактическа обстановка е описана подробно в обезсиленото решение на АССГ и не се оспорва от страните.

Ревизионното производство е започнало със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221020000037-020-001 от 06.01.2020 г., връчена на 10.01.2020 г., изменена със ЗИЗВР №Р-22221020000037-020-002 от 08.04.2020 г., ЗИЗВР №Р-22221020000037-020-003 от 15.04.2020 г., ЗИЗВР №Р-22221020000037-020-004 от 10.06.2020 г. и ЗИЗВР №Р-22221020000037-020-05 от 07.10.2020 г., издадени от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със заповед №РД-01-818/10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С.. Предметът и периодът на ревизията спрямо Л. А. Ж., действал и като ЕТ „Л. Ж.“, обхваща задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ и годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ за периода от 01.01.2015 г. до 31.12.2015 г. Въз основа на заповед №Р-22221020000037-ЗИД-001/10.06.2020 г. на изпълнителния директор на НАП, на основание чл. 114, ал. 4 от ДОПК срокът на ревизията е удължен.

Съставен е ревизионен доклад (РД) № Р-22221020000037-092-001 от 09.02.2021 г., връчен електронно на 22.03.2021 г. Ревизираното лице не е упражнило правото си на възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Констатациите в РД са дали основание за издаване на процесния Ревизионен акт № Р-22221020000037-091-001 от 16.03.2021 г. от М. Й. С., началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и С. М. М., главен инспектор по приходите в сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК. Същият е връчен електронно на 22.03.2021 г.

Въз основа на събраните доказателства, установените факти и обстоятелства са направени следните констатации от органите по приходите:

В ревизионното производство е установено, че Л. А. Ж. е местно физическо лице по смисъла на чл. 4, ал. 1, т. 1 от ЗДДФЛ, като на основание чл. 6 от ЗДДФЛ е носител на задължението за данъци за придобити доходи от източници в Република България и в чужбина. Установено е, че Л. А. Ж. е женен за Р. Л. П., като двамата съпрузи имат две пълнолетни деца: А. Л. Ж. и В. Л. Ж..

Л. А. Ж. е осъществявал през ревизирания период дейност като ЕТ „ЛЮБОМИР ЖИВАНКИН“, регистриран по реда на ДОПК в ТД на НАП С. на 01.11.1993 г. и по ЗДДС на 28.09.2007 г. Основният предмет на дейност на ЕТ „ЛЮБОМИР

ЖИВАНКИН“ е свързан с настаняване на гости в къща за гости с механа „А. къща“, находяща се в [населено място], [улица], въведена в експлоатация с удостоверение № 24/05.08.2013 г., като активът е заведен в сч. сметка 203/1 „Сгради-семеен хотел“.

В хода на ревизията е прието, че по отношение на Л. А. Ж., действащ като ЕТ „ЛЮБОМИР ЖИВАНКИН“, са налице предпоставките по чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК за укрити приходи или доходи. Този извод /на ст. 38 от РД/ е мотивиран от това, че през м. април 2015 г. имуществото на ЕТ е продадено от зложния кредитор „Фелицита 81“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] на „Струма Вели Естейт“ ЕООД, управител на което е А. Л. Ж. – син на Л. Ж. и съответно – свързано лице. Продажбата е осъществена на цена от 60 000 лв. Посочената цена е прието, че е значително под пазарния минимум.

В тази връзка на 23.09.2020 г. на ревизираното лице са връчени уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК № Р-22221020000037-113-001 от 21.09.2020 г., уведомление по чл. 17, ал. 1, т. 2 от ДОПК № Р-22221020000037-139-001 от 21.09.2020 г. и ИПДПОЗЛ № Р-22221020000037-040-004 от 21.09.2020 г., с което е изискано и предоставяне на декларация по чл. 124, ал. 3 от ДОПК за имуществото, вида и размера на направените разходи, източници на доходи и участия в управителни и надзорни органи на юридически лица за ревизирания период. На 08.10.2020 г. от физическото лице е представена декларация по чл. 124, ал. 3 от ДОПК.

При насрещната проверка на „СТРУМА ВЕЛИ ЕСТЕЙТ“ ЕООД, от проверяваното дружество са представени изисканите документи, ведно с обяснителна записка, подписана от К. С. В., отговарящ за счетоводното обслужване на юридическото лице. От проверяваното лице са представени документи, които са идентични с представените от ревизираното лице, описани по-долу.

До „ФЕЛИЦИТА 81“ ЕООД е изготвено ИПДПОЗЛ, връчено по чл. 32 от ДОПК, като от проверяваното лице не са представени изисканите документи.

При насрещната проверка на К. С. В. е представена обяснителна записка от 25.09.2020 г. в която е посочил, че представляваното от него дружество „КС-КОНСУЛТ“ ЕООД, е сключило договори за счетоводно обслужване с ЕТ „ЛЮБОМИР ЖИВАНКИН“, „БУЛФЛЕКС“ ЕООД и „СТРУМА ВЕЛИ ЕСТЕЙТ“ ЕООД. В хода на проверката К. В. е заявил, че не може да си спомни с кого е контактувал през 2015 г., когато е назначен за депозитар по смисъла на чл. 38 от Закона за особените залози от страна на зложния кредитор „ФЕЛИЦИТА 81“ ЕООД. Същият е посочил, че от публикуваните документи в Търговския регистър към Агенция по вписванията е видно, че е назначен за депозитар по ЗОЗ от Л. Д. Г., като преди да стане депозитар на зложния кредитор „ФЕЛИЦИТА 81“ ЕООД не е имал търговски взаимоотношения с дружеството. Посочено е, че всяко теглене и внасяне на пари по сметките на Л. А. Ж. и на ЕТ „ЛЮБОМИР ЖИВАНКИН“ е било от и за негова сметка.

При насрещната проверка на А. И. И., от проверяваното лице е декларирано, че е подпомагала фирмата на г-н Ж., като физически е внасяла дадените й суми от касата в банковите сметки.

С Акт за възлагане на експертиза № Р-22221020000037-01-001 от 24.09.2020 г. е възложено определянето на пазарната цена към датата на продажбата на недвижим имот – къща за гости „А. къща“, находяща се в [населено място] и движимо имущество: ел. котел, камера, климатична инсталация, велосипеди, хотелско обзавеждане, ресторантско-кухненска оборудване, посуда и други.

При определяне на годишната данъчна основа за доходите от стопанска дейност като

ЕТ от ревизираното лице са декларирани приходи от 387 963,98 лв., разходи от 602 770,41 лв., отрицателен счетоводен финансов резултат /СФР/ в размер на 214 806,43 лв., увеличение на финансовия резултат от 568 811,18 лв., намаления на финансовия резултат от 565 241,75 лв. и данъчен финансов резултат – ДФР (данъчна загуба) в размер на 211 237,00 лв. С ГДД са декларирани внесени през годината ЗОВ в размер на 1 300,32 лв. и годишна данъчна основа по чл. 28, ал. 1 от ЗДДФЛ в размер на 0,00 лв.

От ЕТ „ЛЮБОМИР ЖИВАНКИН“ са отчетени основно приходи от субсидии /финансираня в размер на 290 664,34 лв., получени от Държавен фонд „Земеделие“ /ДФЗ/, които са счетоводени по кредита на счетоводна сметка 705 „Приходи от финансираня“. През 2015 г. са отчетени и приходи от продажба на храни и напитки в механа „А. къща“ в [населено място] и продажба на препарати за растителна защита, осчетоводени по счетоводна сметка 702 „Приходи от продажби на стоки“, нощувки в семеен хотел „А. къща“, отдаване под наем на земеделска техника и извършени земеделски услуги, свързани с изграждане на терен за лозови насаждения, осчетоводени по счетоводна сметка 703 „Приходи от продажби на услуги“. Установено е, че приходите от продажбата на семейния хотел с механата, земята и лозовия масив, както и земеделската техника са осчетоводени от ЕТ „ЛЮБОМИР ЖИВАНКИН“ по кредита на счетоводна сметка 706 „Приходи от продажби на дълготрайни активи“.

Отчетени са разходи за материали и външни услуги, за амортизации на активите, за заплати и осигуровки и разходи за придобиване на ДМА, във връзка с доставка и монтаж на климатична инсталация, както и разходи за лихви във връзка с договор за заем от 25.02.2013 г., сключен с „БУЛФЛЕКС“ ЕООД.

В счетоводна сметка 7494 са отчетени средства на собственика, внесени на каса в общ размер на 68 000,00 лв., чийто произход е от дивиденди от предходни години, констатирани от органи по приходите с протокол №1318927/16.04.2013 г. В счетоводна сметка 494 са осчетоводени и върнатите средства на „БУЛФЛЕКС“ ЕООД по договор за заем от 25.02.2013 г., както и погасените задължения от физическото лице към заложенния кредитор „ФЕЛИЦИТА 81“ ЕООД. По дебита на счетоводна сметка 499 „Други кредитори“ са осчетоводени погасените задължения от 2012 г. по съдебни разноски и задължения за банкови такси и комисионни към заложенния кредитор, след продажба на имуществото на ЕТ „ЛЮБОМИР ЖИВАНКИН“.

1. От ревизираното лице са представени нотариален акт № 58, том I, рег. № 914, дело № 55 от 13.02.2015 г., съгласно който „СТРУМА ВЕЛИ ЕСТЕЙТС“ ЕООД продава на ЕТ „ЛЮБОМИР ЖИВАНКИН“ поземлен имот № 073002, с площ от 2,110 дка, с начин на трайно ползване – нива, находящ се в местност А., [населено място], общ. П. за сумата от 300,00 лв. Също така е представен НА № 153 том VIII, рег. № 16754, дело № 1257 от 13.08.2015 г., съгласно който „ФЕЛИЦИТА 81“ ЕООД продава на А. Л. Ж. (син на ревизираното лице) 1/2 идеална част от следния недвижим имот: 2697/2733 идеални части от УПИ VI-916, 1589 в квартал 105 по плана на [населено място], местност К. вада за сумата от 76 900,00 лв., както и Постановление от 25.06.2015 г. от частен съдебен изпълнител за възлагане на същия недвижим имот в К. вада. Представени са фактурите, удостоверяващи продажбата на къщата за гости и земеделската техника на „СТРУМА ВЕЛИ ЕСТЕЙТС“ ЕООД

Представени са НА за продажба на недвижим имот № 74, том I, рег. № 736, дело 70 от 06.04.2015 г., с който „ФЕЛИЦИТА 81“ ЕООД продава на „СТРУМА ВЕЛИ ЕСТЕЙТС“

ЕООД семеен хотел с механа със застроена площ от 136,12 кв. м. и обща РЗП от 321 кв. м. за сумата от 60 000,00 лв., с ДДС, ведно с ППП от 03.04.2015 г., платежно нареждане от 06.04.2015 г. за преведена сума в размер на 60 000,00 лв. от „СТРУМА ВЕЛИ ЕСТЕЙТ“ ЕООД на К. В., в качеството му на депозитар, както и платежно нареждане от 08.04.2015 г. за преведена сума в размер на 10 000,00 лв., с наредител К. В. в полза на ТД на НАП С., с основание: чл. 131, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

Представен е НА № 85, том I, рег. № 3091, дело 79 от 09.04.2015 г., с който „ФЕЛИЦИТА 81“ ЕООД продава на „СТРУМА ВЕЛИ ЕСТЕЙТ“ ЕООД поземлени имоти с начин на трайно ползване – лозе за сумата от 13 500,00 лв. и лозов масив за сумата от 13 000,00 лв., ведно с ППП от 08.04.2015 г., платежно нареждане от 09.04.2015 г. за преведена сума в размер на 26 500,00 лв. от „СТРУМА ВЕЛИ ЕСТЕЙТ“ ЕООД на К. С. В. с основание: покупка на земи и лозя, собственост на ЕТ „ЛЮБОМИР ЖИВАНКИН“, и платежно нареждане от 14.04.2015 г. за преведена сума в размер на 2 166,00 лв. с наредител К. В., в качеството на депозитар в полза на ТД на НАП С., с основание: чл. 131, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

Представени са два договора за покупко-продажба от 16.04.2015 г., сключени между „ФЕЛИЦИТА 81“ ЕООД, в качеството на заложен кредитор /продавач/ и „СТРУМА ВЕЛИ ЕСТЕЙТ“ ЕООД, в качеството на купувач за продажба на колесен трактор „J. D. 5515“, вентилаторна пръскачка „AA700N751IV“, култиватор „F.“, култиватор „Р.-Т.“, компютърна конфигурация и монитор. Представени са ППП от 15.04.2015 г. за предаване на земеделска техника от ЕТ „ЛЮБОМИР ЖИВАНКИН“ на зложния кредитор „ФЕЛИЦИТА 81“ ЕООД, платежно нареждане от 16.04.2015 г. за преведена сума в размер на 6 650,00 лв. от „СТРУМА ВЕЛИ ЕСТЕЙТ“ ЕООД на К. В., в качеството на депозитар, назначен от зложния кредитор с основание: покупка на земеделска техника, собственост на ЕТ „ЛЮБОМИР ЖИВАНКИН“, както и платежно нареждане от 17.04.2015 г. за преведена сума в размер на 1 108,34 лв. с наредител К. В., в качеството на депозитар в полза на ТД на НАП С., с основание: чл. 131, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

Постъпилата сума в общ размер на 79 874,99 лв. през м. 04.2015 г. по банковата сметка на депозитаря с IBAN [банкова сметка] в „УНИКРЕДИТ БУЛБАНК“ АД, впоследствие е преведена от депозитаря по банкова сметка с IBAN №[банкова сметка] в „УНИКРЕДИТ БУЛБАНК“ АД на „ФЕЛИЦИТА 81“ ЕООД на 24.04.2015 г. На същата дата К. С. В. е захранил банковата сметка на ЕТ „ЛЮБОМИР ЖИВАНКИН“ с IBAN № [банкова сметка] в „УНИКРЕДИТ БУЛБАНК“ АД със сумата от 44 000,00 лв., а на 25.04.2015 г. А. И. И. е захранила същата банкова сметка със сумата от 20 000,00 лв.

В ревизионното производство в резултат на извършена експертиза за къща за гости „А. къща“ е определена пазарна цена в диапазон от 408 287,00 лв. до 447 198,00 лв., а за движимото имущество определената пазарна цена при продажбата му в размер на 44 756,00 лв.

От приходните органи не са приети определените пазарни цени от експерта, тъй като същите са по-ниски от счетоводната балансова стойност на отписаните активи от едноличния търговец през 2015 г. Предвид горното за пазарна цена на продадените активи от имуществото на ЕТ „ЛЮБОМИР ЖИВАНКИН“ е приета счетоводната балансова стойност на отписаните активи от 547 247,35 лв.

След анализ на представените документи и наличните данни в информационния масив на НАП е направен извод, че имуществото на ревизираното лице е продадено на

свързано лице, по цени, отклоняващи се от пазарните и водещи до отклонение от данъчното облагане. Л. А. Ж. не е представил достатъчно и безспорни доказателства за източниците и произхода на средствата му като физическо лице.

С оглед на това, че определената от ревизираното лице данъчна основа при продажбата на имуществото на ЕТ „ЛЮБОМИР ЖИВАНКИН“ е в размер на 80474,99 лв. е извършено увеличение на размера на данъчна основа за 2015 г. за дейността като едноличен търговец по реда на чл. 122, ал. 2 и ал. 4 от ДОПК, поради наличие на обстоятелството по чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК със сумата от 466 772,36 лв., представляваща разлика между счетоводната балансова стойност на активите, приета от ревизиращия екип и продажната цена на имуществото на ЕТ.

2. По отношение на внесените парични средства от А. И. и К. В. на каса по банковата сметка на едноличния търговец е направен извод, че произходът на сумата от 67 500,00 лв. е недоказан, като същата представлява укрит приход, който води до отклонение от данъчно облагане. В подкрепа на така направения извод е посочено, че от ревизираното лице не са представени доказателства за извършени сделки от стопанската дейност на ЕТ „ЛЮБОМИР ЖИВАНКИН“ през 2015 г., еквивалента на които да са внесените суми от двете физически лица на каса по банковата сметка на едноличния търговец. С оглед на гореизложеното е извършено увеличение на данъчната основа от дейността като едноличен търговец по реда на чл. 122, ал. 2 и ал. 4 от ДОПК във връзка с чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК за 2015 г. със сумата от 67 500,00 лв.

3. През 2015 г., по счетоводна сметка 705 „Приходи от финансираня“, ЕТ е отчетел приходи от субсидии/финансираня в размер на 290 664,34 лв., получени от Държавен фонд „Земеделие“, като със същата сума ревизираното лице е намалило СФР за 2015 г.

От подадената ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ за 2015 г., както и от представения данъчен амортизационен план на процесното ЕТ за 2015 г. се установява, че годишната данъчна амортизация на активите през 2015 г. е в размер на 8 220,76 лв., като със същата сума, ревизираното лице е намалило счетоводния си финансов резултат. С цел спазване на правилата на отчитане на отпускните финансови помощи от ДФ „Земеделие“ и при съобразяване на разпоредбите на т. 3. 2, буква „а“ от НСС 20 „Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ“ според ревизиращите ДЗЛ е следвало да признае приход от финансиране в размер на начислените годишни данъчни амортизации, а именно: 8220,76 лв. По този начин, безвъзмездната помощ, която е следвало да бъде отчетена като приход през 2015 г. от ЕТ в размер на 8220,76 лв. и амортизациите в размер на 8220,76 лв. се „неутрализират“ за целите на данъчното облагане. Въпреки посоченото по-горе, ревизиращият екип е приел декларирания и осчетоводен от лицето приход от финансиране по сч. сметка 705 в размер на 290664,34 лв. през 2015 г., но не е признал преобразуване на СФР в посока намаление със същия размер на финансирането, посочен в Други намаления на СФР, а именно с 290664,34 лв.

Предвид горното, органите по приходите са увеличили размера на формираната данъчна основа за доходите от стопанска дейност като ЕТ по реда на чл. 122, ал. 2 и ал. 4 ДОПК, поради наличие на обстоятелството по чл. 122, ал. 1, т. 2 ДОПК през 2015 г. със сумата от 290 664,34 лева, с която е

намален СФР през 2015 г. в разрез с НСС 20, като същото обстоятелство е довело до отклонение от данъчно облагане.

С оглед на гореизложеното е извършено преобразуване на СФР на ЕТ по следния начин:

1. с разликата между счетоводната балансова стойност, приета от ревизиращия екип и продажната цена на имуществото на ЕТ, определена в размер на 466772,36 лв.;

2. с размера на укрития приход по отношение на захранването на банковата сметка на ЕТ с парични средства с недоказан произход в размер на 67 500,00 лв. и

3. с декларирано намаление СФР за 2015 г., в разрез с НСС 20 в размер на 290 664,34 лв.

Определената от ревизиращите данъчна основа за облагане по реда на чл. 122, ал. 2 и 4 ДОПК, при наличие на обстоятелството по чл. 122, ал. 1, т. 2 ДОПК за 2015 г. е в размер на 613 699,70 лв. = - 211 237,00 + 466 772,36 лв. + 67500 лв. + 290 664,34 лв.

От данъчната основа, определена по реда на чл. 122, ал. 2 ДОПК, са приспаднати внесените от лицето през годината ЗОВ в общ размер на 1 300,32 лв. Така е определена годишна данъчна основа от дейност като едноличен търговец в размер на 612 399,38 лв. и е начислен данък по реда на чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ в размер на 91 859,91 лв., ведно с лихви в размер на 45 450,46 лв.

На 05.04.2021 г., в регламентирания по чл. 152, ал. 1 от ДОПК срок, до директора на дирекция "ОДОП" С. при ЦУ на НАП е подадена жалба с вх. № 94-Л-73 по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-22-624 от 07.04.2021 г. по регистъра на дирекция "ОДОП" С., с която Л. А. Ж., с регистрацията като ЕТ „Л. Ж.“, оспорва РА № Р-22221020000037-091-001 от 16.03.2021 г., с който по реда на чл. 122 от ДОПК са установени допълнителни задължения за данък върху годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2015 г. в размер на 771,23 лв., както и данък върху годишната данъчната основа от дейност като ЕТ по чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ в общ размер на 91 859,91 лв., ведно с лихви общо в размер на 45832,05 лв., като незаконосъобразен. Излага конкретни съображения. Прави искане за отмяна на акта.

С решение № 1408/10.09.2021 г. директорът на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, след извършена преценка на мотивите изложени в РА и РД и с оглед приложените към административната преписка доказателства е приел, че жалбата е частично основателна. Ревизионният акт в частта на установения недостиг в размер на 7 712,85 лв. и начисленият данък по чл. 17 ЗДДФЛ за 2015 г. е отменен като незаконосъобразен. Относно РА, в частта на определения данък по реда на чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ за дейност на ЕТ, с решението е прието за неоснователно оспорването на определеното увеличение на СФР със сумата от 290 664,34 лв. (посочена по – горе), както и на сумата от 67 500,00 лв. (внесени на каса от физически лица), а увеличението на СФР със сумата от 466 772,36 лв. е прието за неоснователно извършено. В тази връзка РА, с който са определени данъци и лихви въз основа на този резултат е изменен - размерът на данъка е определен на 21 845,00 лв., ведно със съответните лихви, вместо 91 859,91 лв. и съответните

лихви.

При първото разглеждане на делото от АССГ (адм. дело № 10317/2021 г. по описа на АССГ) е изслушана съдебно-счетоводна експертиза. Заключениеето на вещото лице е прието без възражения от страните. След запознаване и анализ на приложените по адм. дело № 10317/2021 г. по описа на АССГ материали и предоставените допълнително справки от счетоводството на ЕТ „Любомир Живанкин“, вещото лице счита, че ЕТ „Любомир Живанкин“ е имал подписан договор № 01/311/00371 от 15.07.2011 г. с фонд „Земеделие“ за отпускане на финансова помощ по мярка 311 „Разнообразяване към неземеделски дейности“ от програмата за развитие на селските райони за периода 2007 г. - 2013 г., подкрепена от Европейския земеделски фонд за развитие на селските райони. Към Договора има подписани три Анекса. Размерът на получените финансови помощи/субсидии/ за периода 2011 г. – 2015 г. в заключението е посочен в табличен вид, както следва: 2011 г. - 18077,34 лв.; 2012 г. - 5664,01 лв.; 2013 г. - 19868,52 лв.; 2014 г. - 63335,62 лв.; 2015 г. - 290664,34 лв.

На втория въпрос е дадено заключение, че началното салдо по сметка 131 „Субсидии и финансираня“ за 2015 г. е кредитно в размер на 293 259,76 лв. (97 256,09 лв. са предоставени средства от ДФ Земеделие по програма С., а 193 408,25 лв. са предоставени средства от ДФ Земеделие – „А. къща“). През годината е получена субсидия в размер на 290 664,34 лв. като сметка 131 е дебитирана. Крайното салдо по сметка е кредитно 2 595,42 лв./л. 154 от адм. д. № 10317/2021 г. на АССГ/.

Относно трета задача от вещото лице е посочено следното: „ЕТ, независимо дали са регистрирани или не са регистрирани като земеделски производители, използващи или неизползващи земеделската площ в дейност за производство на преработени или непереработени продукти от селско стопанство е регламентирано в чл. 26, ал.1 от ЗДДФЛ, където е посочено, че облагаемият доход от стопанската дейност като ЕТ е данъчната печалба, формирана по реда на ЗКПО, т.е. за получените плащания се прилага данъчното третиране по реда на ЗКПО. Съгласно чл. 25 от ЗКПО данъчния финансов резултат се определя на базата на данъчно признатите приходи и разходи, както и реда на ЗКПО“.

Във връзка с четвърта задача в заключението на стр. 5 / л. 155 от адм.д. №10317/2021 г. на АССГ/ е обективизирана таблица „Увеличение и намаление на годишен данъчен резултат“ с посочен преобразуван счетоводен финансов резултат по ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ за 2015 г. на ЕТ „Любомир Живанкин“. Конкретизирано е, че стойността на безвъзмездната финансова помощ в размер на 290 664,34 лв. е намерила отражение на ред 2 в увеличение и ред 13 в намаление при преобразуването на счетоводния финансов резултат. При формирането на годишния финансов резултат на ЕТ „Любомир Живанкин“ за 2015 г., съгласно подадената ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ са спазени разпоредбите на ЗКПО.

Във връзка със задача 5: „Може ли да се проследи пътят на сумите през различните счетоводни сметки от постъпването им в патримониума на ЕТ „Любомир Живанкин“ до разпореждането с тях“ е даден отговор, че на 24.04.2015 г. по банковата сметка на ЕТ „Любомир Живанкин“, находяща се в

У. Б., са внесени 44 000,00 лв. от К. В.. На 27.04.2015 г. по банковата сметка са внесени 20 000,00 лв. от А. И.. Двете лица имат пълномощни и спесимени от собственика Л. Ж.. Сумите са налични в касата на дружеството. На 24.04.2015 с ПКО № 10/24.04.2015 г. Л. Ж. е внесъл на каса 45 000,00 лв. На 27.04.2015 г. с ПКО № 11/27.04.2015 г. същият е внесъл на каса 23 000,00 лв. ЕТ „Любомир Живанкин“ е имал сключен договор за заем от 25.02.2013 г. с „Булфлекс“ ЕООД. Заемодателят („Булфлекс“ ЕООД) предоставя на заемателя (ЕТ „Любомир Живанкин“) сума в размер на 500 000,00 лв. Срокът на договора е до 31.12.2015 г. От движението по сметка 5031 „Разплащателна сметка в лева–УКБ“ е видно, че на 24.04.2015 г. са преведени 44 000,00 лв. на „Булфлекс“ ЕООД. Дебитирана е сметка 159 „Други заеми и дългове, партида „Булфлекс“ ЕООД. Кредитирана е сметка 5031 „Разплащателна сметка в лева –УКБ“. На 27.04.2015 г. са преведени 20 000,00 лв. на „Булфлекс“ ЕООД. Дебитирана е сметка 159 „Други заеми и дългове, партида „Булфлекс“ ЕООД. Кредитирана е сметка 5031 „Разплащателна сметка в лева –УКБ“. От хронологията по сметка 5031 „Разплащателна сметка в лева –УКБ“ се вижда, че има превеждани и други суми на „Булфлекс“ ЕООД във връзка с погасяване на заема по сключения договор.

В проведеното съдебно заседание на 08.02.2022 г. при първото разглеждане на делото /л. 189, 190/ е разпитан св. К. С. В., от показанията на който се установява, че е водил счетоводното обслужване на фирмите на жалбоподателя за периода 2003 г. - 2020 г. - „БУЛФЛЕКС“ ЕООД, „БУЛФЛЕКС ИКО“ ЕООД, ЕТ „ЛЮБОМИР ЖИВАНКИН“, „КОРАЛ ХОЛИДЕЙС“ ЕООД. Сочи също така, че познава А. И., която е била счетоводител-касиер в „КОМПЛЕКС“ ЕООД и „КОМПЛЕКС ИКО“ ЕООД. Тя не е била на никакъв договор. Свидетелят сочи, че г-н Ж. му давал пари в брой, той ги завеждал в касата на ЕТ, като счетоводител на фирмата. Това били негови лични суми. След това ги завеждал в банката. А. и аз бяхме вписани в спесимен на банката, че аз и А. можем да теглим и внасяме суми от името на едноличния търговец. Свидетелят, като счетоводител, изготвил счетоводните операции при продажбата на къщата за гости. Свидетелят е отписал активите от ЕТ. Когато внасял суми над 10 000 лв. е придружавал с декларация за произход, подписана от титуляра на сметката.

При второто разглеждане на делото не са събирани нови доказателства.

От събраните по делото доказателства от правна и фактическа страна съдът намери за установено следното:

Предмет на настоящото съдебно производство по същество (чл.160, ал.1 от ДОПК) е РА в частта, потвърдена с Решение № 1408/10.09.2021 г. (чл.156, ал.1 от ДОПК) на директора на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП, след като е изменен досежно установените задължения на ЕТ „ЛЮБОМИР ЖИВАНКИН“ по чл. 48, ал. 2 ЗДДФЛ за дейността му като едноличен търговец през 2015 г.

Още при първото разглеждане на делото е установено, че жалбата е допустима, като подадена в законния срок, от ревизираното лице до компетентния съд, след изчерпване на процедурата по административното оспорване на РА. Обжалваният ревизионен акт е издаден от компетентен по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.2 от ДОПК орган по приходите. Спазена е

формата по чл.120, ал.1 от ДОПК.

Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви, предвид чл. 120, ал. 2 ДОПК, представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективирана в множество решения на ВАС. В РД са изложени подробни мотиви на ревизиращите органи, обосноваващи изводите относно извършената промяна в счетоводния финансов резултат на ЕТ „ЛЮБОМИР ЖИВАНКИН“ за 2015 г. на основание чл. 48, ал. 2 ЗДДФЛ. Тези доводи са цитирани в жалбата, следователно РД е изпълнил една от функциите на мотивите в обжалвания РА, а именно да разбере адресатът на акта съображенията, на които се позовава органът при издаването му и евентуално да може да се защити срещу тях.

Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали ЗВР, РД и РА, се установява от представените от ответника удостоверения на л. 47-55 от делото, поради което съдът приема, че документите са подписани с валидни квалифицирани електронни подписи. Доказателствата не са оспорени от противната страна, вкл. по реда на чл.184 ГПК.

Предвид изложеното и съобразно разпоредбата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия, съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК, в предвидената от закона форма, съгласно чл.113 от ДОПК, и съдържа всеки един от реквизитите, посочени в чл.120 от ДОПК. Спорните задължения на жалбоподателя за ревизирания период са определени съгласно приложимите разпоредби на чл. 122-124 от ДОПК.

Относно съответствието на РА с материалния закон, съдът намира следното: Органите по приходите могат да приложат установения от съответния закон размер на данъка към определена от него по реда на чл.122 ал. 2 ДОПК основа, 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.

Съответно, с разпоредбата на чл. 123, ал. 1 от ДОПК е въведена презумпцията, че в случаите по чл. 122, ал. 1 при определяне на основата по реда на чл. 122, ал. 2 се смята до доказване на противното, че е налице подлежаща на облагане с данъци печалба или доход, когато: 1. стойността на имуществото на лицето явно съществено превишава размера на декларираните приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране, получени от него; 2. направените разходи от лицето и от свързаните с него лица по § 1, т. 3, буква "а" от допълнителните разпоредби явно и съществено превишават размера на декларираните получени средства.

Съгласно чл. 124, ал. 2 от ДОПК, в производството по обжалване на РА 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, но доказателствената тежест за това носи жалбоподателят. Въпросното правило ясно и точно указва, кому лежи доказателствената тежест относно релевантните факти, при спор относно законосъобразността на ревизионен акт издаден в производство реда на чл. 122 от ДОПК, като придава отнапред установена материална доказателствена сила на съдържащите се в ревизионния акт фактически констатации. Следователно, в производството по съдебно обжалване на РА, в тежест на органите по приходите е да установят наличието на основание за облагане по аналог, а в тежест на жалбоподателя е да установи при условията на пълно и насрещно доказване твърдените от него факти и обстоятелства, с които се опровергават фактическите констатации в акта. За разлика от типичните ревизионни производства, в които ревизиращите безусловно изискват субектът да установи изгодни за себе си факти и обстоятелства, в хипотезата, при която се реализира отговорност по реда на чл. 122 и сл. от ДОПК за съответното лице, всички факти и обстоятелства от предвидения фактически състав следва да се установят при условията на пълно първоначално доказване пред съда, респективно, за да се премине към този ред на определяне на данъчната основа тези факти и обстоятелства следва да се установят по несъмнен начин от орана по приходите в хода на ревизията - чл. 170, ал.1 от АПК вр. с §2 от ДОПК.

В случая е спазена нормативно регламентираната процедура за това по чл. 124 от ДОПК - задълженото лице е уведомено по предвидения в закона ред и от него е изискано да декларира точният размер на доходите и извършени разходи за ревизирия период с декларация по чл. 124. ал. 3 от ДОПК.

За да се предприеме ревизия по посочения ред, е послужило обстоятелството, че е прието наличието на предпоставките на чл. 122, ал.1, т.2 ДОПК, а в процесния случай – стойността на продаденото имущество на ЕТ на свързано с него лице значително надвишава размера на декларираното. С оспореното решение обаче директорът на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП е отменил РА в тази му част.

На следващо място, такива изводи не могат да се направят и по отношение на установената сума от 67500 лв. Обстоятелството по чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК е обосновано и с установеното в хода на ревизията, че по банковата сметка на ЕТ „Любомир Живанкин“ са внесени 44 000,00 лв. от К. В. и 23500 лв. от А. И. /стр. 29 от РД/. Спорният по делото въпрос касае произхода на на тези средствата. Според ревизиращия екип те представляват „укрити приходи“ от дейността на ЕТ, които не са отчетени като такива, съответно не са обложени с данък. Тези изводи са неправилни и не се споделят от настоящия състав.

Безспорно се установява, че посочените по-горе лица имат пълномощни и спесимени от Л. Ж.. Св. В. е заявил, че е водел счетоводството на фирмите на жалбоподателя в периода 2003-2020 г. Познава А. И., която е била счетоводител-касиер (без трудов договор) в „КОМПЛЕКС“ ЕООД И „КОМПЛЕКС ИКО“ ЕООД. Свидетелят е заявил пред съда, че г-н Ж. му давал пари в брой. Сумите са били налични в касата на дружеството, тъй като той като счетоводител на фирмата ги е завеждал в касата на ЕТ. Когато внасял суми над 10 000 лв. е придружавал с декларация за произход, подписана от

титуляра на сметката.

От свидетелските показания може да се направи извод, че физическите лица са близки на жалбоподателя и са се ползвали с доверие от негова страна, за да им повери лични средства, които да внесат в банковата сметка на търговеца. От приложените по делото писмени доказателства се установява, че през 2015 г. по К-та на см. 494 са отчетени средства на собственика, внесени на каса общо в размер на 68 000,00 лв., чийто произход е от дивиденди от предходни години, констатирани от органи по приходите с Протокол № 1318927/16.04.2013 г., серия АА № 0542640 /стр. 23 от РД/. 67500 лв. от тях са внесени в банковата сметка на предприятието и са използвани за покриване на текущи плащания.

Произходът на средствата е потвърден и от ССЧЕ, която установява, че на 24.04.2015 г. с ПКО № 10/24.04.2015 г. Л. Ж. е внесъл на каса 45000,00 лв. (прил.12 от ССЧЕ), а на 27.04.2015 г. с ПКО №11/27.04.2015 г. същият е внесъл на каса 23 000,00 лв. (прил.13 от ССЧЕ). Посочените факти са установени от събраните в хода на ревизията доказателства и се потвърждават от ССЕ и свидетелски показания.

В случая при постановяване на решението си директорът на Д „ОДОП“ – С. е приел, че посочените суми са с неустановен произход. Същевременно обаче, в т. II от решението, стр. 17 е приел, във връзка с установяване задължения по чл. 17 ЗДДФЛ, че ревизираното лице е разполагало с парични средства, надвишаващи приетата начална разполагаема сума от 5000 лв. Обсъден е и е кредитиран протоколът № 1318927 от 16.04.2013 г., но само по отношение на облагането по чл. 17 ЗДДФЛ / в която част РА е отменен като незаконосъобразен от решаващия административен орган/, именно на който жалбоподателят се позовава във връзка с тезата си относно доказване произхода на внесените от него в касата на ЕТ лични средства.

При съпоставяне на свидетелските показания и писмените обяснения с приетите по делото писмени доказателства, както и при съвкупната им преценка заедно и със счетоводните записвания, които също следва да се ценят като доказателство, както и самия протокол от 2013 г., съдът намира, че не може да се направи единствения и безспорен извод, че са налице укрити приходи или доходи по смисъла на чл. 122, ал. 1, т. 2 ДОПК. Фактът, че парите са внесени в банката от трети лица не се намира в пряка причинно-следствена връзка с произхода и източниците им, поради което те не могат да се квалифицират като „укрити приходи“, само защото не са внесени в банката лично от жалбоподателя. В тази връзка настоящата инстанция не споделя изводите на ревизиращия екип и решаващия орган.

От изложеното до тук може да се направи извод, че внесените суми в банковите сметки не са „укрити доходи“, съответно няма основания за определяне на данъчната основа по особения ред. Определените на това основание данъчни задължения върху тях са незаконосъобразни и следва да бъдат отменени.

По отношение на извършеното от приходните органи преобразуване на СФР в посока увеличение със сумата от 290 664,34 лв. (получена субсидия от ДФ „Земеделие“) съдът съобразява следното:

Както се установи и е безспорно по делото, процесните къща за гости и

лозови масиви, са закупени частично с финансиране от ДФ „Земеделие“. Безспорно е, че през 2015 г. активите, получени от това финансиране, са били отчуждени. Както се установи от ССЕ, получените субсидии са били отчетени като финансиране за дълготрайни активи. Те следва да се признават за приход.

Спорно по делото е дали законосъобразно е увеличен от ревизиращите размера на формираната данъчната основа за доходите от стопанска дейност като ЕТ на жалбоподателя през 2015 г. със сумата от 290 664,34 лв.

Съгласно т. 3.2, б. „а“ от Счетоводен стандарт 20, правителствените дарения се отчитат като финансиране. Финансиранията, свързани с амортизируеми активи, се признават като приход, пропорционално на начислените за съответния период амортизации на активи придобити в резултат на дарението. За счетоводни цели предприятието следва да приложи разпоредбите на СС 20, да отчете финансиране и признае приход от финансиране в размер на начислените счетоводни разходи за амортизации на актива/вите, придобит/и със средства по мярка „Подкрепа за създаване и развитие на микропредприятия“.

В случаите на придобиване на амортизируем актив с финансиране, чл. 53, ал. 1 от Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) предвижда, че данъчната амортизируема стойност, с която актива следва да се заведе в данъчния амортизационен план, е неговата историческа цена (цена на придобиване), намалена със стойността на дарението (финансирането). Тоест, активи, придобити с финансиране/субсидия, се завеждат в данъчния амортизационен план по нетна стойност. Спрямо начислените данъчни амортизации, определени съгласно чл. 55 от ЗКПО, е приложима нормата на чл. 54, ал.1 ЗКПО, т.е. се извършва намаление на счетоводния финансов резултат.

Отчитането на счетоводните амортизации е съгласно изискванията на ЗСч и СС № 4 Отчитане на амортизациите. При определяне на данъчния финансов резултат спрямо начислените в разходите счетоводни амортизации е приложима нормата на чл. 54, ал. 2 от ЗКПО, т.е. се извършва увеличение на счетоводния финансов резултат.

Относно отразения счетоводен приход по реда на СС 20, с разпоредбата на чл. 68 от ЗКПО се регламентира, че счетоводните приходи и разходи, отчетени по повод на дарение, с което е намалена историческата цена при определяне на данъчната амортизируема стойност на актива, не се признават за данъчни цели, т.е. с отчетените счетоводни приходи се намалява счетоводния финансов резултат. В този смисъл е разяснение № 96-00-107 от 18.03.2013 г. на НАП. Тук следва да се цитира и чл. 78 ЗКПО, предвиждащ, че при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се коригира със сумата на приходите и разходите, които е следвало да бъдат отчетени през текущата година съгласно изискванията на нормативен акт, но не са отчетени от данъчно задълженото лице. Когато впоследствие във връзка със стопанска операция по изречение първо бъдат отчетени счетоводни приходи и разходи, последните не се признават за данъчни цели.

От заключението на в.л. М. и отговорът даден на въпрос 4 безспорно се

установява, че стойността на безвъзмездната финансова помощ в размер на 290 664,34 лв. е намерила отражение на ред 2 в увеличение и ред 13 в намаление при преобразуването на счетоводния финансов резултат.

От отговора на въпрос 3 се установява безспорно, че балансовата стойност на отписаните активи по сметки: 203 „Сгради и конструкции”, 206 „Офис обзавеждане”, 207 „Машини и оборудване”, 208 „Компютърна техника”, 2091 „Лозови насаждения и 214 „Програмни продукти” е 547 247,35 лв., като в сумата е включена и субсидията в размер на 290 664,34 лв. С тази сума СФР е преобразуван в посока увеличение. Счетоводният финансов резултат е намален с размера на годишните данъчни амортизации, съгласно Данъчния амортизационен план за 2015 г. - 8 220,76 лв. (т.3, стр.467); данъчна стойност на отписаните активи, съгласно Данъчния амортизационен план за 2015 г. - 266356,65 лв. (т.3, стр.467); Други намаления - с размера на финансирането за 2015 г. - 290 664,34 лв. При продажба на активите през годината, които са субсидирани се отписва сумата на субсидията. Общо намаление: 565 241,75 лв.

След като от заключението на ССЕ /неоспорено от страните/, което съдът кредитира, безспорно се установява, че РЛ е увеличило СФР за 2015 г. със сумата от 290 664,34 лв., то незаконосъобразно с РА органите по приходите са увеличили счетоводния му финансов резултат за 2015 г. със същата сума.

Предвид изложеното съдът намира, че жалбата е основателна и в тази й част. Крайният извод на настоящата инстанция е, че жалбата е основателна и като такава следва да бъде уважена, като бъде отменен РА, в изменената му част с решението на директора на дирекция „ОДОП“ - С. при ЦУ на НАП относно допълнително начисления данък по чл. 48, ал. 2 ЗДДФЛ, ведно със съответните лихви за забава.

С оглед изхода на спора и нормата на чл. 226, ал. 3 АПК в полза на жалбоподателя следва да се присъдят разноски в общ размер на 4374 лева, съгласно приложен списък по чл. 80 ГПК на л. 22 от делото, а именно: 1000 лв. адвокатско възнаграждение за настоящото производство, 1824 лв. - адвокатски хонорар за касационната инстанция, за адм.д. № 10317/2021 г. - 50 лева - държавна такса, 500 лева - депозит за вещо лице, 1000 лв. - заплатено адвокатско възнаграждение.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София-град, Трето отделение, 44 състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ ревизионен акт № Р-22221020000037-091-001/16.03.2021 г., издаден от орган възложил ревизията и ръководител на ревизията, изменен с Решение № 1408/10.09.2021 г. на директора на дирекция „ОДОП“ - С. при ЦУ на НАП, с който по отношение на Л. А. Ж. е определен данък по чл. 48, ал. 2 ЗДДФЛ за 2015 г. в размер на 21845,00 лв., ведно със съответните лихви в размер на 10 808,47 лева.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати в полза на Л. А. Ж., ЕГН – [ЕГН], сумата от 4374 /четири хиляди триста седемдесет и четири / лева – разноски по делото.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: