

РЕШЕНИЕ

№ 33615

гр. София, 15.10.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 10 състав, в
публично заседание на 18.09.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Мариета Райкова

при участието на секретаря Евгения Стоичкова, като разгледа дело номер **4690** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл. 156-161 от ДОПК.

Образувано е по жалба на М. С. С., и в качеството му на ЕТ „Миню Стайков – Комерс“, ЕИК[ЕИК] с адрес : [населено място], [улица], ет.2, офис 2q срещу РА № 2222218005574-091-001/04.06.2021г. на органи по приходите, потвърден с Решение № 1790/24.11.2021г. на директора на Д“ОДОП“ С., с което решение:

- е изменен РА в частта на установения размер данък върху годишната данъчна основа по чл.17 от ЗДДФЛ като за 2017г. от данък в размер на 2 054 931,00лв. е определен данък в размер на 3 788, 30 лв., ведно със съответната лихва 1 190,25 лв.

- е потвърден РА в оспорената част на установените резултати за годишен авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ „Миню Стайков – Комерс“, ЕИК[ЕИК] за данъчни периоди от 01.01.2016г. до 31.12.2017г. в размер на 119 862,00лв., ведно със съответните лихви в размер на 40 777,57лв.

Възразява се срещу провеждането на ревизията по реда на чл.122-124а от ДОПК с аргумент, че липсват предпоставките за това, както и доказателства за наличие на условията на чл.122, ал.1 ДОПК. Въведени са оплаквания за материална незаконосъобразност на акта, аргументирани с твърдения, че неправилно от приходните органи е извършено увеличение на финансовия резултат за 2016г. и 2017г. на осн. чл.78 ЗКПО във вр. с чл.16, ал.1, вследствие неотчетени приходи от продажба на недвижими имоти при ЕТ“Миню Стайков – Комерс“, както и извършеното увеличение вследствие установена разлика между осчетоводените приходи от сортове грозде и установената с експертиза пазарна стойност на продажбите от ЕТ. Оспорва се и извършеното увеличение на финансовия резултат за 2017г. със стойността на неотчетени приходи от лихви по предоставен заем от ЕТ“Миню Стайков – Комерс“ на ЕТ“Агрокомерс – Жозеф Фетали“,

доколкото падежите на вземанията за лихви, дължими по договора за заем, не са настъпили, поради което вземането за лихви не е станало изискуемо.

Отделно от горното, се твърди, че получената сума в размер на 9847,60лв. от Св.С. не следва да се приема за облагаем доход, тъй като сумата е внесена от лицето в качеството му на пълномощник на жалбоподателя. Моли за отмяна на оспорените части от РА и за присъждане на направените по делото разноски.

С Решение № 5275 от 07.08.2023г. по адм. дело 408 от 2022г. на АССГ жалбата на М. С. е отхвърлена.

С Решение № 5601 от 08.05.2024г. по адм. дело 9691/2023г. на ВАС първоинстанционното решение е отменено и делото върнато за ново разглеждане от друг състав на АССГ.

В съдебно заседание процесуалният представител на жалбоподателя поддържа оспорването. Претендира разноски. В депозираните писмени бележки се оспорват писмените доказателства, представени от ответника с изрична молба от 07.10.2024г., както и експертното заключение по отношение пазарните цени на недвижимите имоти, както и експертното заключение по отношение изкупните цени на продукцията грозде, изготвени в хода на ревизионното производство.

Ответникът, директорът на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, pledира за отхвърляне на жалбата и присъждане на юрисконсултско възнаграждение, съобразено с оспорения материален интерес. Представя писмени бележки, в които се поддържа законосъобразност на РА, както и се подлагат на подробен анализ изготвените експертни заключения в хода на ревизионното производство.

Съдът, след като обсъди доводите на страните и представените по делото писмени доказателства, приема следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22222518005574-020-001 от 12.09.2018 г., връчена на 21.09.2018 г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР (ЗИЗВР) №Р-22222518005574-020-002/13.12.2018г., издадени от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на М. С. С. с ЕТ „МИНЮ СТАЙКОВ - КОМЕРС“ за установяване на задълженията за данък върху общата годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2016 г. до 31.12.2017 г., за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ за периодите от 01.01.2016 г. до 31.12.2017 г. и по ЗДДС за данъчните периоди от 01.01.2016 г. до 31.08.2018г. На основание чл. 114, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК е определен срок за приключване на ревизията до 21.02.2019 г.

На основание чл. 114, ал. 4 от ДОПК и въз основа на мотивирани искания на териториалния директор на ТД на НАП С., със Заповед №Р-22222518005574-ЗИД-001 от 06.02.2019 г., Заповед №Р-22222518005574-ЗИД-002 от 19.08.2019 г., Заповед №Р-22222518005574-ЗИД-003 от 16.12.2019 г., Заповед №Р-22222518005574-ЗИД-004 от 13.03.2020 г., Заповед №Р-22222518005574-ЗИД-005 от 13.05.2020 г., Заповед №Р-22222518005574-ЗИД-006 от 09.07.2020 г. и Заповед №Р-22222518005574-ЗИД-007 от 15.10.2020 г., издадени от изпълнителния директор на НАП, срокът за извършване на ревизията е удължен с общо 21 месеца до 20.11.2020 г. Въз основа на горните заповеди на изпълнителния директор, са издадени ЗИЗВР №Р-22222518005574-020-003 от 07.02.2019 г., №Р-22222518005574-020-004 от 19.08.2019 г., №Р-22222518005574-020-005 от 17.12.2019 г., №Р-22222518005574-020-006 от 13.03.2020 г., № Р-22222518005574-020-007 от 14.05.2020г., № Р-22222518005574-020-008 от 09.07.2020г., №Р-22222518005574-020-009 от 15.10.2020г., № Р-22222518005574-020-010 от 16.10.2020 г.

Заповедите са издадени от М. А. К., в качеството на орган, възложил ревизията, оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., Заповед №РД-01-818/10.05.2019 г. на и.д. директор на ТД на НАП С. и Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22222518005574-092-001/18.03.2021г., връчен по електронен път на 19.03.2021 г. Жалбоподателят е подал възражение на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК в удължения с Уведомление №Р-22222518005574-РУС-001/02.04.2021г. срок по чл.117, ал.5 от ДОПК с вх.№53-00-3066#55/05.05.2021 г. Възражението е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22222518005574-091-001/04.06.2021 г., издаден на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и В. В. П., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Същият е връчен по електронен път на 05.06.2021 г.

В хода на ревизията са предприети процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК, е неразделна част от издадения РА. С Протокол № 1717300/17.11.2020 г. е извършено присъединяване на Протокол №П-22222516117940-073-001/14.09.201г. за извършена проверка на М. С. с ЕТ „МИНЮ СТАЙКОВ – КОМЕРС“) по ЗДДФЛ за периода 01.01.2010г.-31.12.2015г. Присъединени са доказателства, събрани в хода на ревизията на съпругата на М. С. - Р. М. С.; доказателства и материали, събрани по пр. пр. №1140/18 на СП, ДП №130/18 по описа на СО-СП; отговор по извършен обмен на информация с данъчната администрация на Британските Вирджински острови във връзка с ревизия на „ТОПАЗ МЕЛ“ ООД, ЕИК[ЕИК]; информация, получена с писмо изх. №ТД05-2061/13.10.2020 г. на ТД на КПКОНПИ – В. Т. (вх. №37-00-446#1/15.10.2020 г. на ТД на НАП С.) в т. ч. и Решение №1115/01.07.2020 г. на КПКОНПИ; писмени обяснения от задълженото лице (ИПДПОЗЛ)№Р-22222518005574-040-001/21.09.2018г., Р-22222518005574-040-002/ 21.09.2018 г., №Р-22222518005574-040-003/28.11.2018 г., №Р-22222518005574-040-004/ 22.02.2019г., №Р-22222518005574-040-005/29.01.2020г., №Р-22222518005574-040-006/29.01.2020г., Р-22222518005574-040-007/10.09.2020г., №Р-22222518005574-040-008/17.11.2020 г.

За едноличния търговец “М. С.-К.” е установено, че извършва дейност по отглеждане на грозде, зърнени култури – пшеница, слънчоглед, рапица, ечемик и продажба на селскостопанска продукция; регистриран е като селскостопански производител с обработваеми земи в землищата на селата Венец, Огнен и И., [община]. Установено е, че М. С. е местно лице по смисъла на чл. 4 от ЗДДФЛ и като такова, съгласно разпоредбата на чл. 6 от същия закон е задължено за данъци върху придобити доходи от източници в Република България и чужбина.

С цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на жалбоподателят, на основание чл. 37, ал. 5 и чл. 57 от ДОПК органите по приходите са изпратили запитвания и искания за представяне на документи и писмени обяснения до външни институции и трети лица, както следва: всички търговски банки на територията на страната; до всички лицензирани застрахователни компании на територията на страната; до СДВР, отдели БДС, ПП, общини, дружества с държавно участие и др., подробно описани в РД.

С Акт за възлагане на експертиза №Р-22222518005574-01-001/05.12.2019г. е възложено извършване на експертиза за определяне на пазарни цени в диапазона от/до на сортове грозде реколти 2016/2017 г.

С Акт за възлагане на експертиза №Р-22222518005574-01-002/21.08.2020г. е възложено

изготвяне на експертиза за определяне на пазарната цена на продадените от лицето недвижими имоти.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на други задължени лица - дружества, с които лицето е било в трудовоправни отношения и/или е упражнявало дейност по договор за управление и контрол и/или е бил член на управителен и контролен орган, като са изискани документи относно получавани доходи, предоставени и/или получени заеми.

За целият ревизиран период е установено съответствие на имуществото и извършените разходи спрямо размера на декларираните и/или получени доходи, т.е. няма установен недостиг на парични средства, който да подлежи на данъчно облагане.

Събраните по реда на ДОПК документи и информацията от масивите на НАП са извели, че ревизираното лице е извършило покупко-продажби на недвижими имоти, посочени на л.65-77 от РД. Става въпрос за продажби на недвижими имоти, които лицето е получило като обезщетение за предоставено право на строеж на "Топаз мел"ООД (НА 94, том III, рег. №8868, дело №445/2006г. от 27.07.2006г.). Констатирано е , че лицето не е отчитало доход от продажбата на имотите като едноличен търговец, но е издавало фактури за извършените продажби, начислявало е ДДС, които са отразени в отчетните регистри по ЗДДС (за съответната 1/2 идеална част, доколкото имотите са придобити по време на брака в СИО).

От заключението на експерта, при извършен анализ на реализираните от лицето продажби и единичните цени в диапазон от/до, установени при извършената експертиза, ревизиращите органи са формирали извод, че ЕТ „МИНЮ СТАЙКОВ-КОМЕРС“ е извършил сделки по продажба на собствени недвижими имоти на цена, значително отличаваща се от пазарната (надвишаващи 25 %), което от своя страна води до отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО (с изключение на продажбите на гараж №1 и гараж №2, продадени през 2017 г.).

От анализа на подадените от М. С. ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ за 2016г. и 2017г., органите по приходите са установили, че декларираните в Приложение №5 продажби на имоти са доходи от стопанска дейност, които лицето е следвало да декларира в Приложение №2 на декларацията – като доходи от стопанска дейност на ЕТ и доходи от друга стопанска дейност по чл. 29а от ЗДДФЛ. Същите е следвало да се обложат по реда на чл. 28 от ЗДДФЛ, а не по реда на чл. 17 от ЗДДФЛ. Установено е, че дължимият и внесен данък за 2016 г. в размер на 1 214,00 лв. и за 2017 г. в размер на 558,00 лв. е във връзка с декларирани от физическото лице продажби на имоти в Приложение №5 на ГДД. Във връзка с гореизложеното е прието, че внесеният данък в размер на 1 214,00 лв. за 2016 г. и 558,00 лв. за 2017 г. е недължимо внесен и следва да се възстанови.

От изготвената експертиза органите по приходите са установили, че пазарната цена на продадените имоти през 2016г. е на обща стойност 358 145,50 лв.(при взети предвид най-ниски пазарни стойности), а цената на придобиване е 214 371,87 лв.(таблици на л.187 и 188 от РД) При тези данни, на основание чл. 78 от ЗКПО във връзка с чл. 16, ал. 1 от ЗКПО органите по приходите са извършили увеличение на счетоводния финансов резултат на търговеца с неотчетени приходи в размер на 358 145,50 лв., съответно, са извършили намаление на счетоводния финансов резултат на ЕТ с неотчетени разходи в размер на 214 371,87 лв.

За отчетната 2017г. е установено, че пазарната цена на продадените имоти е на обща стойност 13 038,88 лв., а цената на придобиване е 6 827,80 лв. На основание чл. 78 от ЗКПО органите по приходите са извършили увеличение на счетоводния финансов резултат на търговеца с неотчетени приходи в размер на 13 038,88 лв. и намаление с неотчетени разходи в размер на 6 827,80 лв. В случая става въпрос за два гаража (гараж №1 и гараж №2) за които ревизиращите са установили, че продажната им цена не е значително отличаваща се от пазарната по изготвената

експертиза. Предвид горното е съобразено само обстоятелството, че извършените продажби не са установени като приход при ЕТ; приети са за пазарни договорените от лицето цени на продадени имоти. Съответно, установяват се приходи от продажбата на имотите в размер на 26 077.74лв. и цена на придобиване 6 827.80лв., поради което финансовия резултат за годината е увеличен с неотчетения приход в размер на 13 038.88лв.

На следващо място, в хода на ревизията е установено, че е извършена продажба на продукция грозде от едноличния търговец през периода (реколта 2016 и 2017г.), като по-голямото количество от произведената продукция е продадена на дружествата „СИС ИНДУСТРИЙС“ ООД и „ВИНИТЕРА КАРНОБАТ“ ООД - основни клиенти, за което са издадени съответни продажни фактури за продадено бяло и червено грозде. За произведеното количество търговецът е подал декларация за реколтата от грозде в съответствие с чл. 8 на Регламент 436/2009. Органите по приходите са извършили анализ на аналитичните салда на счетоводна сметка 701 „Приходи от продажба на продукция“. Установено е, че единичната цена на кг продадените количества е 0,62 лв. за всеки сорт грозде (мерло, сира, каберне совиньон, мускат отонел, траминер, вионие и шардоне). За целите на установяване на пазарната цена на продаденото грозде, произведено от едноличния търговец за 2016 г. и 2017 г., в хода на ревизията с Акт за възлагане на експертиза (АВЕ) №Р-22222518005574-01-001/05.12.2019 г., е възложена експертиза и представено заключение от инж. Е. К. за определяне на пазарна цена в диапазона от/до на различните сортове грозде за реколта 2016г., продадени към м. 08, м. 09, м. 10 и м. 11.2016 г. и за реколта 2017 г., продадени към м. 09 и м. 10.2017 г. Изготвената експертиза е приета с Протокол за приемане на резултатите №Р-22222518005574-145-001/24.02.2020г. Със същата е определена пазарна цена в диапазон от/до на различните сортове грозде за зададените периоди. Ревизиращият екип е приел, че от ЕТ „МИНЮ СТАЙКОВ-КОМЕРС“ е извършена продажба на грозде собствено произведено (винени сортове) на цена, значително отличаваща се от пазарната (отклонението е с повече от 25%), което води до отклонение от данъчно облагане. Констатирано е, че продажбата на сорт „сира“ е с отклонение 52,28% от цената. За финансовата 2016 г. установената разлика в пазарната стойност на продадената продукция винени сортове грозде с отклонение повече от 25% е в размер на 89 919,10 лв., представляваща разликата между осчетоводените приходи по сметка 701 в размер на 172 003,50 лв. и установената с експертиза пазарна стойност на цитираната продадена продукция (сорт грозде: сира) в размер на 261 922,60 лв. Във връзка с гореизложеното и на основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО органите по приходите са извършили увеличение на счетоводния финансов резултат на търговеца със сума в размер на 89 919,10 лв. (261 922,60 лв. – 172 003,50 лв.). За отчетната 2017 г. установената разлика в пазарната стойност на продадената продукция винени сортове грозде (мерло, сира, каберне совиньон, мускат отонел, траминер, вионие и шардоне) с отклонение повече от 25%, е в размер на 1 551 865,79 лв. (3 525 307,79 лв. – 1 973 442,00 лв.). На основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, органите по приходите са извършили увеличение на счетоводния финансов резултат на търговеца със сумата в размер на 125 093,60 лв., представляваща разликата между осчетоводените приходи по сметка 701 в размер на 423 600,00 лв. и установената с експертиза пазарна стойност на цитираната продадената продукция сортове винено грозде в размер на 1 551 865,79 лв.

На следващо място, в хода на ревизията е установено, че ЕТ „МИНЮ СТАЙКОВ-КОМЕРС“, в качеството си на заемодател, е сключил договор за паричен заем от 01.02.2017г. с ЕТ „АГРОКОМЕРС – ЖОЗЕФ ФЕГАЛИ“ с ЕИК[ЕИК] (заемополучател). Констатирано е, че заемната сума е в размер на 289 351,89 лв., предоставена на 22.12.2017г., с договорената лихва 6% от заемната сума годишно.

Съгласно клаузи на договора, ревизиращите органи са установили, че страните са се договорили общата сума на дължимите лихви да бъде изплатена на заемодателя на части, в срок до 31.12.2020г. Представен е и Анекс №2 от 01.01.2018 г. към договора, съгласно който страните изменят размера на лихвата и срока за връщане до 31.12.2021г., като е договорен лихвен процент в размер на 5% от заемната сума. Констатирано е, че предоставената сума по договора за заем е в размер на 289 351,89 лв. при договорена лихва в размер на 6% от заемната сума. Независимо от сключения анекс, съгласно който „лихвите следва да бъдат изплатени на заемодателя на части, до края на 2021 г.“, ревизиращите органи са приели, че търговецът е следвало да признае като приход към края на отчетния период размера на договорения размер на лихвите, а именно 475,65 лв. (6% от 289 351,89 лв.). Предвид гореизложеното, на основание чл. 78 от ЗКПО със стойността на неотчетените приходи от лихви в размер на 475,65 лв. е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат на ЕТ „МИНЮ СТАЙКОВ – КОМЕРС“ за 2017 г. (л.182 от РД)

В хода на ревизията е установено и че по банковата сметка на М. С. през 2017г. е постъпила сумата в размер на 9 847.60лв. от лицето С. С.. От ревизираното лице не са представени документи и обяснения относно основанията за получаване на превода и произхода на сумата, поради което е прието че посочената сума представлява облагаем доход за ревизираното лице, която то не е декларирано(л.160 от РД)

В резултат на горепосочените фактически установявания, са установени следните задължения:

- за финансовата 2016 г. при деклариран от ЕТ „МИНЮ СТАЙКОВ - КОМЕРС“ данъчен финансов резултат - данъчна печалба в размер на 1 707 047,67 лв., след данъчното преобразуване (извършено увеличение на счетоводния финансов резултат със сумата от 448 064,60 лв., в т.ч. с 358 145,50 лв. на основание чл. 78 от ЗКПО и чл. 16, ал. 1 от с.з. – приходи от продажба на недвижими имоти, с 89 919,10 лв. на основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО за неотчетени приходи от продажба на продукцията (грозде) и намаление на счетоводния финансов резултат с 214 371,87 лв. на основание чл. 78 от ЗКПО (разходи за придобиване на недвижими имоти), е установен данъчен финансов резултат – данъчна печалба в размер на 1 940 740,00 лв., или полагащ се данък в размер на 291 111,06 лв. Преотстъпен данък в общ размер на 161 726,00 лв., от които 153 634,00 лв., деклариран от лицето преотстъпен данък и 8 092,71 лв. - допълнително преотстъпен данък.

Предвид гореизложеното, при деклариран данък в размер на 256 057,15 лв., преотстъпен данък в размер на 153 634,00 лв. и направени през годината авансови вноски в размер на 96 000,00 лв., от ревизираното лице е внесен ефективно данък в размер на 6 423,00 лв. След извършеното преобразуване е установен данък в размер на 291 111,06 лв., като след приспадане на преотстъпения данък,

направените авансови вноски и ефективно внесения през годината данък, е налице дължим остатък в размер на 26 961,00 лв. На основание чл. 175, ал. 1 от ДОПК, за невнесения в срок данък за 2016 г. – 26 961,00 лв. са начислени и лихви за забава в размер на 11 204,69 лв.

- за финансовата 2017г. при деклариран от ЕТ „МИНЮ СТАЙКОВ - КОМЕРС“ данъчен финансов резултат - данъчна печалба в размер на 1 682 521,05 лв., след данъчното преобразуване (извършено увеличение на счетоводния финансов резултат със сумата от 1 565 380,32 лв., в т.ч. с 13 038,88 лв. на основание чл. 78 от ЗКПО – приходи от продажба на недвижими имоти, с 1 551 865,79 лв. на основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО за неотчетени приходи от продажба на продукция (грозде), с 475,65 лв. на основание чл. 78 от ЗКПО - за неотчетени приходи от лихви и намаление на счетоводния финансов резултат с 6 827,80 лв. на основание чл. 78 от ЗКПО (разходи за придобиване на недвижими имоти), е установен данъчен финансов резултат – данъчна печалба в размер на 3 241 073,57 лв. или полагащ се данък в размер на 486 161,04 лв. Преотстъпен данък в общ размер на 291 094,74 лв., от които 151 426,89 лв., деклариран от лицето преотстъпен данък и 139 667,85 лв. – допълнително преотстъпен данък. Предвид гореизложеното, при деклариран данък в размер на 252 378,16 лв., преотстъпен данък в размер на 151 426,89 лв. и направени през годината авансови вноски в размер на 86 800,00 лв., от ревизираното лице е внесен ефективно данък в размер на 14 151,00 лв. След извършеното преобразуване е установен данък в размер на 486 161,04 лв., като след приспадане на преотстъпения данък, направените авансови вноски и ефективно внесения през годината данък е налице дължим остатък в размер на 94 115,00 лв. На основание чл. 175, ал. 1 от ДОПК за невнесения в срок данък за 2017 г. – 94 115,00 лв. са начислени и съответните лихви за забава в размер на 29 570,16 лв.

Предмет на установяване с РА са били и задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2017 г. в размер на 2 054 373,00 лв. и лихва за забава в размер на 645 467,15 лв. С решението си директорът на дирекция ОДОП е приел, че изводите на приходните органи за включване в имуществото на ревизираното лице придобитите дялове от „Т. мел“ на стойност 20 538 470,00лв. са необосновани и в тази част жалбата срещу РА е приета за основателна. Тези установявания не са предмет на настоящето производство. След оспорването пред административния орган, предмет на оспорване в съдебното производство са задължения за годишен авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ за периода 01.10.2016г. до 31.12.2017г. в размер на 119 862 лв. и лихви за забава в размер на 40 777.57лв., като и данък върху годишна данъчна основа по чл.17 ЗДДФЛ за 2017г. в размер на 3 788лв. и съответната лихва за забава.

Данъчната основа за определяне на задълженията за ДДФЛ е формирана по реда на чл. 122 от ДОПК, след връчено Уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК. Въз основа

на установени данни за наличие на укрити приходи или доходи ревизиращите са връчили на задълженото лице Уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК №Р-22222518005574-113-001 от 29.01.2020 г., с което е предупредено за установени обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 1, т. 2 и т. 5 от ДОПК и му е предоставен 14-дневен срок за вземане на становище и представяне на доказателства. В тази връзка е връчено и Уведомление по чл. 17 от ДОПК №Р-22222518005574-139-001 от 29.01.2020 г. и ИПДПОЗЛ изх. №Р-22222518005574-040-006/29.01.2020г. В определения срок са представени Декларация по чл. 124, ал. 3 от ДОПК за 2016 г. и 2017 г. В хода на ревизията е установено, че по банковата сметка на М. С. през 2017 г. са получени средства в размер на 9 847,60 лв. от С. Х. С.. В хода на ревизионното производство е представена декларация, подписана от цитираното лице, съгласно която, през периода от 01.01.2015 г. до 31.12.2018 г. внесените от него средства по сметките на ревизираното лице са негови собствени средства, предоставени от него в същия ден, в брой, с искане да бъдат внесени в банковите сметки, в качеството на негов пълномощник. С ИПДПОТЛ изх. №Р-22222518005574-041-087/13.05.2021 г. от „УНИКРЕДИТ БУЛБАНК“ АД е изискано предоставяне на пълномощно, издадено от М. С. в полза на С. С.. В полученият на 18.05.2021 г. отговор от банковата институция е посочено, че няма представено пълномощно С. С. да се разпорежда със сметката на ревизираното лице. Органите по приходите са приели, че се касае за доходи от друг източник, изплатен от С. Х. С., който не е обложен с окончателен данък.

Жалбоподателят е оспорил по административен ред, своевременно, така установените задължения по ЗДДФЛ, с твърдения, че не е спазена предвидената в чл. 122 от ДОПК процедура за извършване на ревизията при особени случаи, което нарушение е достатъчно за отмяна на акта. По отношение на извършеното увеличение на финансовия резултат за 2016 г. и 2017 г. на основание чл. 78 от ЗКПО, във връзка с чл. 16, ал. 1 от с.з., вследствие на неотчетени приходи от продажба на недвижими имоти при ЕТ „МИНЮ СТАЙКОВ - КОМЕРС“ жалбоподателят счита, че изготвената оценка не съответства на изискванията на Наредба Н-9/2009 г., поради което не може да служи като доказателство за пазарните цени на процесните имоти. Оспорва, също така, извършеното увеличение на финансовия резултат за 2016 г. и 2017 г. на основание чл. 78 от ЗКПО, във връзка с чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, вследствие на установена разлика между осчетоводените приходи за сортове грозде и установената с експертиза пазарна стойност на същите при извършени продажби от едноличния търговец, тъй като липсват данни съпоставимите сделки да са реално извършени. Оспорва и извършеното от органите по приходите увеличение на финансовия резултат за 2017 г., на основание чл. 78 от ЗКПО със стойността на неотчетените приходи от лихви по предоставен заем от ЕТ „МИНЮ СТАЙКОВ - КОМЕРС“ на ЕТ „АГРОКОМЕРС – ЖОЗЕФ ФЕГАЛИ“, твърдейки че твърди, че вземането за

лихва не е изискуемо, тъй като падежът му не е настъпил. На последно място оспорва и констатациите във връзка с получената по банкова сметка сума в размер на 9 847,60 лв. от С. С., приета за облагаем доход, сочейки че внесената сума е била собственост на ревизираното лице, а вносителят е действал като пълномощник.

Както бе посочено по-горе, с Решение № 1790/24.11.2021г. на директора на Д“ОДОП“ С., възраженията са приети за частично основателни, и като краен резултат, с подробни мотиви, е изменен РА в частта на установения размер данък върху годишната данъчна основа по чл.17 от ЗДДФЛ като за 2017г. от данък в размер на 2 054 931,00лв. е определен данък в размер на 3 788, 30 лв., ведно със съответната лихва 1 190,25лв. и потвърден РА в оспорената част на установените резултати за годишен авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ „Миню Стайков – Комерс“, ЕИК[ЕИК] за данъчни периоди от 01.01.2016г. до 31.12.2017г. в размер на 119 862,00лв., ведно със съответните лихви за забава в размер на 40 777,57лв.

По искане на жалбоподателя в първото (първоинстанционно) съдебното производство са допуснати съдебно-техническа експертиза, във връзка с оспорване на пазарните цени на недвижимите имоти, определени с експертизата в ревизионното производство и съдебно-оценителна експертиза по отношение продажбите на грозде. В СТЕ вещото лице е посочило, че няма данни какво е било състоянието на сградата/отделните обекти към датата на сделките, както и че при определянето на пазарната стойност на недвижимите имоти в изготвената техническа експертиза от НАП е използван метод на сравними неконтролируеми цени; твърди се сходство между аналози и оценявани обекти; приложени са корекционни коефициенти към аналози за постигане на достатъчна степен на съпоставимост с оценявани. Извършен е анализ на определената на пазарната стойност с експертизата, като вещото лице е направило справка в Агенция по вписвания - имотен регистър с цел събиране на информация за вписани сделки в района на оценяваните, но при извършеното проучване, не били установени аналози в района на оценявания или по-подходящи от използваните в експертиза на НАП.

В частта относно пазарните цени на сортовете грозде, обект на ревизията, заключението по допуснатата съдебно-оценителна експертиза е следното: използвайки метода на сравнимите неконтролирани цени между независими търговци чл.7 от Наредба №Н-9/14.08.2006г. за реда и начините за определяне на пазарни цени), който е използван и при изготвяне на заключението в ревизионното производство, вещото лице е определило пазарната стойност на продукцията за 2016г. в размер на 3 959 220,90 лв.(експертизата на НАП - 3 350 056,67лв.), а за 2017г. – 2 498 541,40 лв.(НАП- 3 525 307, 79 лв.).

При постановяване на първото (първоинстанционно) решение съдът е съобразил изцяло експертизите, изготвени в хода на ревизионното производство, като не е кредитирал приетите в хода на съдебното производство, с изложени мотиви.

В отменителното решение на Върховен административен съд е застъпен извод за неправилност при кредитиране на заключенията от ревизионното производство, както и липсата на процесуални основания за кредитиране и на назначените в съдебното производство. Посочено е, че при определяне пазарната цена на гроздето експертизата от ревизионното производство не е използвала данни за изкупни цени на гроздето по съпоставима неконтролирана сделка, поради което метода на сравнимите неконтролируеми цени не е приложен правилно; същевременно, при съдебната-оценителна експертиза също не е използвана по надлежен ред информация за изкупните цени на гроздето, съставена от винопроизводител, поради което въпросът за пазарната цена на този продукт е останал неизяснен.

По отношение на оценителната експертиза на недвижимите имоти в отменителното решение на ВАС е посочено, че в хода на ревизионното производство е използвана информация от АВ за сгради ново строителство, като цените са адаптирани на база официалната статистика на НСИ-индекс за изменение пазарните цени на жилищата. Констатира се, че към експертизата не са приложени аналозите, използвани от вещото лице и не са посочени критериите, по които вещото лице е избрало сделките, както и не изяснява кое е наложило адаптиране на цените, вместо използване на реални сделки. Неправилност е констатирана и в съдебната техническа експертиза от съдебното производство, с аргумент, че тя коментира заключението на експертизата от ревизионното производство, без наличие на сравнение с реално извършени сделки.

Тук е момента да се посочи, че съобразно разпоредбата на чл.224 от АПК указанията на Върховния административен съд по тълкуването и прилагането на закона са задължителни при настоящото разглеждане на делото с изключението, че в обхвата на тези указания не е преценката на доказателствата и установяването на факти

В съответствие с разпределената доказателствена тежест в настоящото съдебно производство съдът е дал указания на ответника надлежно да комплектова административната преписка като представи приложенията, съдържащи аналози към изготвеното в хода на ревизионното производство експертно заключение относно пазарни цени на недвижимите имоти, както и всички приложения към двете експертизи.

С молба от 07.10.2024г. ответникът е представил двете технически експертизи със съответните приложения, които имат същата идентичност с тези, приложени в административната преписка. Представени са и заверени копия от Протокол № 1718147/11.06.2021г. за присъединяване на документи от ИПДПОТЛ от “Домейн Бойяр интернешънъл” ЕАД и “Вила Ямбол”ЕАД, както и писмо с представени от “Вила Сливен”ЕООД документи.

С писмената си защита жалбоподателят е направил възражение, че от заключението по оценката на недвижимите имоти от ревизионното производство липсват

страници и приложения, но внимателната проверка на тези писмени доказателства, намиращи се на л.3595-3610 в приложение №I-4 показва, че номерацията, поставена от адм. орган е последователна, което означава, че експертизата и нейните приложения са във вида, в който са представени на ревизиращия екип.

В хода на настоящото съдебно производство и с цел изясняване на спорния въпрос относно пазарната цена на недвижимите имоти и продажбата на сортовете грозде, съдът е назначил (допълнителна комплексна) СТЕ и ССчЕ, съобразявайки дадените от Върховния административен съд указания за процесуална активност в контекста на чл.160 ДОПК и чл.171 ал.2 и ал.4 АПК. Чл.171, ал.2 от АПК съдържа изключение от правилото за невъзможността по свой почин съдът да събира доказателства, като е прието, че съдът служебно може да назначава вещо лице, наред с още две процесуални действия, и това е така, защото съдът не може да основе решението си на неустановени по категоричен начин обстоятелства, които са от съществено значение за делото. Негово задължение е законосъобразно и справедливо решаване на правния спор. Той не би могъл да се оправдае, че дадена страна е изразила нежелание да ангажира доказателства или доказателствени средства с цел обосноваване законосъобразността на акта (в случая ответника в контекста на задължението му по чл.170 АПК). Съответно- не е длъжен да да указва на административния орган да сочи и други доказателства, извън тези, събрани в хода на административната преписка, след като така или иначе в посочената норма е изрично определено, че административният орган трябва да установи фактическите основания, посочени в административния акт и изпълнение на законовите изисквания при издаването му.

С оглед горепосочените виждания за рамките на служебното начало, съдът е назначил допълнителна комплексна СТЕ и СОЕ, като в представените две заключения, отразените изводи са следните:

-относно пазарната стойност на недвижимите имоти (СТЕ-л.96) вещото лице е представило такива в табличен вид на стр.9 от експертизата; в мотивната част е посочило, че още на 27.07.2022г. е извършило оглед на сградите, като на 04.08.2022г. е направило справка в АВ, не е установило сделки в района на оценяваните, като за аналози прилага вписани сделки в имотния регистър (пет броя справки на АВ, като приложения към експертизата) като всички аналози са в сгради ново строителство; посочено е, че с изключение на аналог NoII, останалите три аналога са в непосредствена близост (радиус около 300 м) до обектите, предмет на експертиза. Всичките аналози са в сгради ново строителство.

За отчитане разликата в периодите на сделки и аналози е използван корекционен коефициент от НСИ (съотношение между индекса на потребителските цени за съответните месеци и години на сравняваните сделки), корекционни коефициенти за площ и предназначение.

Със заключението по съдебно-оценителната експертиза (л.126) са предоставени на съда следните изводи: определена е пазарната цена на продадената продукция грозде, като при определянето ѝ се ползва надлежна информация относно изкупните цени на гроздето през процесния период (приложения на л.387 и следващите от делото -отговор от Изпълнителна агенция по лозата и виното, техен изх.№ 06-00-136-1/15,01,2023г.). На база на на този отговор вещото лице е преизчислило пазарната стойност на продаденото грозде по сортове за 2016 и 2017 г.; според ревизиращите за 2016г. единствено за сорт „С.“ е налице отклонение над 25% от отчетените приходи, поради което следва да се приложи чл. 16, ал.1 от ЗКПО с увеличение на приходите с 69 241 лв., като за останалите сортове различията са под праговете на значимост или в посока, благоприятна за ревизираното лице, поради което не се правят корекции. За 2017 г. общата преизчислена стойност на продажбите според експертизата възлиза на 2 498 541,40 лв., спрямо отчетените 1 973 442 лв., което обуславя увеличение от 525 099,40 лв.

С отговора на въпрос №3 вещото лице е определило размера на годишния и авансов данък по ЗДДФЛ за 2016 и 2017г. в зависимост от определената с експертизата (СТЕ) пазарна цена на недвижимите имоти и продукцията грозде (СОЕ) и/или не се отчетат като приход през 2017 г. лихвите по договор за заем от 01.12.2017 г. сключен между ЕТ „Миню Стайков” и ЕТ„Агрокомерс - Жозеф Фегали”.

Съдът намира, че следва да кредитира приетото от настоящия съдебен състав заключение по СТЕ-л.96 и следващите, като счита, че представените отговори надлежно и в пълнота, при възможностите, представени от нормативните изисквания спрямо използвания метод на сравнимите неконтролируеми цени, е отговорило на поставените въпроси.

Извършен е анализ на недвижимите имоти, предмет на ревизията, като са проследени известните данни по осъщественото строителство на жилищната сграда, издаденото разрешение за ползване (30.04.2014г.); констатирано е състоянието на сградата, в която се намират имотите през 2022г. Представени са данни за аналози - ново строителство, по осъществени продажби през 2016, 2017 и 2018г., което напълно удовлетворява изискванията за оценяване, доколкото и проверяваните имоти и аналозите отговарят на критерий за ново строителство при сходни описателни белези. В законодателството няма легална дефиниция за “ново строителство”, но ако се ползва аналогично нормативно възприемане, то ново строителство е сграда, за която не са изтекли 60 месеца от датата на издаване разрешението за ползване (по аналогия с пар.1,т.5, б.Б от ЗДДС) ; вещото лице е посочило, че при извършените прехвърляния на недвижимиости в района, не са намерени аналози по-подходящи от използваните; аналозите са в голяма близост до изследваните обекти, като за отчитане разликата в периодите на сделките е посочен

ползвания корекционен коефициент.

Използвани са публични данни от имотен регистър за периода на прехвърлителните сделки в рамките на две години.

Спрямо продадените от ревизирувания субект обекти, в табличен вид са посочени пет сравнявани обекти със сходно местоположение (с изключение на аналог II, останалите са в радиус от 300м), дати на реализиране на сделките от източник Агенция по вписванията, цена на реализирана сделка с ДДС, в т. ч. апартамент кв. м, паркоместо/гараж кв. м, коефициент за площ и коефициент за предназначение, ИПЦ по НСИ към 31.12.2017 спрямо май 2016г. и за месец декември 2018 спрямо май 2016г.

Посочените резултати в експертизата кореспондират с изискванията на Наредба №Н-9 от 14.08.2006г. и използвания от вещото лице метод на сравнимите неконтролирани цени. В хода на ревизионното производство и пред съда не са ангажирани доказателства от страна на жалбоподателя за различна цена на процесните недвижими имоти, нито за наличие на строително състояние на същите, налагащо друга ценова интерпретация.

Следва да се посочи, че изведените пазарни цени на гараж №1 и гараж №2 нямат значение за процеса, тъй като за тези два обекта ревизируващите не са установили да са продадени на цена, значително отличаваща се от пазарната (надвишаващи 25%).

Не следва да бъде кредитирано съдебно-счетоводно заключение относно продажните цени на сортовете грозде през 2016г. и 2017г., л.126 и сл. Видно от констативната част на ССЕ, вещото лице е използвало информация за изкупните цени на винените сортове грозде в периода 2016-2017г., съдържаща се в отговор на Изпълнителна агенция по лозата и виното изх.№ 06-00-1361/19.01.2023г.-л.387 (същите данни са използвани като аналози и в предходно изготвената СОЕ при първото (първоинстанционно) разглеждане на делото). От въпросната справка става ясно, че агенцията не води официална статистика за пазарните цени на виненото грозде, като използва осреднени цени за килограм винено грозде, публикувани от Националния статистически институт. От горното може да се заключи, че пазарните цени на гроздето в експертизата не са определени по цени на съпоставими неконтролируеми сделки, поради което методът не е приложен правилно и експертното заключение не може да се приеме за вярно определило пазарните цени на гроздето.

В хода на ревизионното производство ревизионният екип е разполагал с продажни цени на гроздето от действащи към онзи момент производители, които данни повторно представя и в хода на настоящото производство- справки от производителите Домейн Б., Вила Я. и В. С. ООД относно доставки на различни сортове грозде. По неизвестни за съда причини тези данни от производители не са ползвани при нито една от експертизите, назначени в хода на административното и съдебното производство. По изложените причини нито една от експертизите,

изследвали пазарни цени на сортовете грозде, не може да бъде съобразено от съда.

При така установената фактическа обстановка, от правна страна съдът приема следното:

Жалбата е процесуално допустима като подадена от надлежна страна – данъчно задължено лице по РА, в срока по чл.156, ал.1 ДОПК и след осъществен административен контрол.

РА е издаден от компетентни органи по приходите, съгласно чл.119, ал.2 ДОПК, оправомощени по реда на чл.7, ал.3 ЗНАП, за което са представени относимите заповеди, поради което процесното ревизионно производство е възложено от материалнокомпетентен административен орган, при спазване на предвидените за това процедурни правила.

Спазена е предписаната от чл.120, ал.1, пр.1 ДОПК писмена форма с реквизитите по чл.120, ал.1, пр.2, т.1–8 ДОПК. Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и така конкретизирани чрез тези по приложения към него РД, съставляващ съгласно чл.120, ал.2, изр.1 ДОПК неразделна негова част.

РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Валидността на КЕП не е оспорена от жалбоподателя в настоящото съдебно производство. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ ((ред.- ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. В този смисъл волеизявлението е надлежно обективизирано.

Ревизионното производство е проведено без съществени процесуални нарушения. Основанията за извършване на ревизия по особения ред са изрично изброени в разпоредбата на чл. 122, ал. 1, т. 1 – т. 7 от ДОПК. В конкретния случай, за да преминат към извършване на ревизия по особения ред, органите по приходите са приели, че са налице обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т.5 от ДОПК –налице са данни за укрити приходи или доходи и повредени документи до степен негодни за ползване.ДОПК в чл. 122, ал. 1, т. 2 не налага изискването за наличие на доказателства за укрити приходи или доходи. Органът по приходите може да приеме, че са налице данни за укрити приходи или доходи, когато разполага със сведения, от които да се направи обосновано предположение за укрит приход или доход на проверявания или ревизиран субект. За целите на данъчното облагане

един приход или доход е укрит(скрит) тогава когато същият не може да се види или намери обективно, т.е. когато един приход или доход, подлежащ на облагане не е намерил отражение в облагаемата маса на даден субект и не може да се проследи по обективни данни и признаци същият да е бил обложен – прихода или дохода не е бил обложен със съответния данък. Не е необходимо наличието на умисъл(цел) прихода или дохода да бъде скрит(необложен). Доколкото в хода на проверката органите по приходите са констатирали наличие на данни за неотчетени приходи или доходи, неоснователно е възражението на жалбоподателя, че не е спазена процедурата по чл.122 ДОПК.

Не е допуснато нарушение на чл. 124, ал. 1 от ДОПК. Посочената норма изисква, когато данъчният орган установи, че са налице обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, да уведоми данъчния субект, че ще определи данъчната основа по реда на чл. 122 и сл. и да му определи срок за представяне на документи и за вземане на становище. Тази процесуална норма е гаранция за правото на защита на данъчния субект, който от самото начало на данъчния процес следва да бъде наясно за начина на определяне на данъчната основа, за да може да вземе становище и да представя доказателства. Критерият дали нарушението на тази норма представлява съществено процесуално нарушение е дали като цяло в хода на данъчния процес във всичките му фази е нарушено правото на защита на ревизираното лице. Данни за такова нарушение липсват по делото, тъй като за жалбоподателя във всяка фаза на административния процес е била налице възможност да вземе становище и да представи доказателства.

По материалната законосъобразност на ревизионния акт:

Относно придобитите доходи от продажба на недвижими имоти:

По делото няма спор, че жалбоподателят е извършил продажби на недвижими имоти през ревизирания период, като доходите са декларирани неправилно като доходи от прехвърляне на права или имущество(прил.№5 ГДД), вместо като доходи от стопанска дейност на ЕТ и доходи от друга стопанска дейност по чл. 29а от ЗДДФЛ. Няма спор и че ревизираното лице доброволно е издало фактури, отразило ги е в дневниците за продажби, начислило е ДДС, но не ги е признало за приход от дейността по чл.26 от ЗДДФЛ в ГДД.

В случая ревизиращите са установили, че продажбите са реализирани по цени, значително по-ниски от пазарните, като това установяване е извършено с експертизата, възложена с Акт за възлагане на експертиза № Р-22222518005574-01-002/21.08.2020г.

Както бе посочено по-горе, съдът кредитира заключението по назначената в хода на настоящото производство оценителна експертиза, като при сравнение на цените с тези, установени в хода на ревизионното производство се установяват следните стойности:

-с НА №96, том 1, рег.№2377, дело №62 от 19.04.2016г. са прехвърлени три самостоятелни обекта, с вкл. идеални части, са продадени три обособени обекта за сумата 95 000,00 евро(185 801,00лв.). за апартамент 8- най-ниска стойност по експертизата на НАП-219 632лв.; СТЕ-214 329,00лв.; гараж №5 и склад- експ. по НАП-26 707лв., СТЕ-29 675лв.; гараж №6- експ. по НАП- 15 037 лв., СТЕ – 16 707 лв.

- с НА №168, том 1, рег.№ 1831, дело №139 от 27.05.2016г. са прехвърлени два самостоятелни обекта за сумата от 94 000,00 евро(183 845,20 лв.). Определените от експертите цени са следните: апартамент №8 и складово помещение №2, по експертизата на НАП-247 657 лв.; по СТЕ-249 918 лв.;

- с НА №131, том втори , рег.№ 7532, дело №278 от 27.05.2016г. са прехвърлени два самостоятелни обекта - ап.№6 и складово помещение, за 80 000 евро(156 466,40 лв.); по експертизата на НАП най-ниската пазарна цена е 241 801,00лв., по СТЕ – 202 253 лв.

Както бе посочено по- горе, заключението, назначено и прието от настоящия съдебен състав, правилно обосновава изведената пазарна цена на имотите. То е извело цени на обектите, по-високи от определените пазарни цени с експертизата от ревизионното производство. Съобразявайки относимия варианти за пазарни цени на посочените обекти в НА в СТЕ съдът приема, че пазарните цени на същите обекти, определен с експертизата в ревизионното производство, са правилни, поради законовата забрана за влошаване положението на жалбоподателя, залегнала в чл.160, ал.6 от ДОПК.

За обектите гараж №1 и гараж №2 (НА №29, томII, рег.№ 5689, дело 162 и НА №58, том IIq ,рег.№ 6367, дело 185), ревизиращите не са установили да са продадени на цена, значително отличаваща се от пазарната. Продажбите им, както и продажбите на другите обекти, не са отразени като приход от стопанска дейност при едноличния търговец. За тях е декларирана продажна цена и цена на придобиване в Приложение №5 /доходи от прехвърляне на права и имущество/ на подадената от жалбоподателя ГДД за 2017г. с № 2025И0081978/27.04.2018г. Предвид гореизложеното и за тези два обекта правилно е увеличен счетоводния финансов резултат на ЕТ с неотчетения приход от продажбата им и намален счетоводния резултат с неотчетения разход по придобиването им (стойностите, посочени в приложение №5 към декларацията).

Съгласно чл.78 от ЗКПО 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.

Съгласно чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя без да се вземат под внимание

тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. Съгласно трайната съдебна практика за отклонение от данъчно облагане при свързани лица се счита отклонение по-голямо от 25%, което в случая е налице.

В процесния случай се установява, че от ревизираното лице са продадени недвижими имоти като стопанска дейност, като приходите и разходите по тези продажби не са надлежно отчетени; установява се и че част от имотите (НА №96, том 1, рег.№2377, дело №62 от 19.04.2016г.; НА №168, том 1, рег.№ 1831, дело №139 от 27.05.2016г. и НА №131, том втори, рег.№ 7532, дело №278 от 27.05.2016г.) са продадени на цена, значително по-ниска от пазарната цена, довело до изкривяване на финансовия резултат, с цел необосновано намаляване на размера на печалбата, съответно - до отклонение от данъчно облагане, поради което правилно с оспорения РА е извършено на осн. чл.78 ЗКПО, вр. чл.16, ал.1 ЗКПО увеличение на финансовия резултат.

Относно приходите от продажба на сортове грозде:

Оспорването на увеличението на финансовия резултат за 2016г. и 2017г. на осн. чл.78 ЗКПО във вр. с чл.16, ал.1 вследствие установени разлики между осчетоводените приходи от сортове грозде и установената с експертизата в ревизионното производство пазарна цена при извършени продажби от ЕТ “Миню Стайков Комерс“, е основателно. Липсва надлежно доказване от страна на ответника за твърдяните разлики в пазарната стойност на продаденото грозде. И това е така, тъй като нито една от назначените експертизи, включително и тази от ревизионното производство, не е приложила метода на сравнимите неконтролируеми цени като ползва цени от независими търговци, като не са спазени изискванията на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, §1, т. 10 от ДР на ДОПК и Наредба №Н-9/14.08.2006 г.

По изложените съображения, РА, издаден в частта на извършеното увеличение на финансовия резултат за 2016г. в размер на 89 919,10 лв. и за 2017г. в размер на 1 551 865,79лв. следва да бъде отменен.

Относно извършеното увеличение на финансовия резултат за 2017г. на осн. чл.78 ЗКПО със стойността на неотчетените приходи от лихви по предоставен заем от ЕТ “МИНЮ СТАЙКОВ – КОМЕРС“ на ЕТ „АГРОКОМЕРС-ЖОЗЕФ ФЕГАЛИ“:

В хода на ревизията е установено, че от ЕТ „МИНЮ СТАЙКОВ –КОМЕРС“, в качеството на заемодател са предоставени средства по договор за паричен заем от

01.12.2017г. на ЕТ „АГРОКОМЕРС – ЖОЗЕФ ФЕГАЛИ“. Заемната сума е в размер на 289 351,89лв., предоставена е на 22.12.2017г., а договорената лихва е 6% от заемната сума годишно. Договорено е общата сума на дължимите лихви да бъде изплатена на заемотателя на части, в срок до 31.12.2020г. Представен е в хода на ревизията Анекс №2 от 01.01.2018г. към договора, съгласно който страните изменят размера на лихвата и срока на връщане до 31.12.2021г., като е договорен лихвен процент в размер на 5% от заемната сума.

Ревизиращите са установили, че през 2017г. от ЕТ не са отчетени текущо приходи от лихви. Независимо от сключения анекс между страните по договора, органите по приходите са приели, че търговецът е следвало да признае като приход към края на отчетния период размера на договорения размер на лихвите, а именно 475,65 лв. (6 % от 289 351,89 лв. за периода от 22.12.2017 г. до 31.12.2017 г.), поради което е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат на ЕТ на основание чл. 78 от ЗКПО със стойността на неотчетените приходи от лихви.

Съдът възприема извода на ревизиращите за правилен. Въпреки че е уговорена лихва в размер на 6% по сключения договор за заем, такава не е начислявана от ревизираното лице за 2017г. Моментът на начисляване на дохода от лихви е моментът, когато следва да се отразят въпросните лихви съобразно принципа за текущо начисляване, установени в чл. 4, ал. 1, т. 1 Закона за счетоводството (отм. ДВ бр. 95 от 2015г. но приложим за периодите до 31.12.2015г.), респ. в сега действащия ЗСч – чл. 26 ал. 1 т. 4, като е ирелевантно обстоятелството, кога точно е извършено плащането. Обстоятелството, че с последващ анекс заемателят е изисквал задължението за лихва да се заплати в края на договорния период не е определящо за момента на данъчното облагане. Съгласно т. 5.1 от Счетоводен стандарт (СС) 18, приходът се признава, когато: а/ е вероятно предприятието да има икономическа изгода, свързана със сделката; б/ сумата на прихода може да бъде надлежно изчислена; в/ направените разходи или тези, които ще бъдат направени във връзка със сделката, могат надлежно да бъдат измерени; г/ приходите за всяка сделка се признават едновременно с извършените за нея разходи (принцип на съпоставимост между приходи и разходи). Според т. 8.2, буква „а“ от СС 18, приходите от лихви се признават текущо пропорционално на времева база, която отчита ефективния доход от актива. В този смисъл правилен и законосъобразен е достигнатият от ревизиращите извод, че приходът от лихви трябва да се начислява текущо пропорционално на договорения срок, независимо от начина на договаряне на падежа на лихвите (месечен, годишен или еднократно на датата на падежа на главницата) и кога точно ще се извърши плащането.

Относно включването в облагаемия доход за 2017г. на сумата в размер на 9 847,60 лв.:

Няма спор, че горепосочената сума е постъпила по банковата сметка на ревизираното лице през 2017г., както и че не са ангажирани доказателства –

пълномощно, с оглед твърденията, че сумата е собствена на ревизираното лице, но е внесена чрез пълномощник, в случая – С. С.. Съгласно чл. 12, ал. 1 от ЗДДФЛ, облагаеми по този закон са доходите от всички източници, придобити от данъчно задълженото лице през данъчната година, с изключение на доходите, които са необлагаеми по силата на закона. Необлагаемите доходи са изчерпателно изброени в чл. 13 от ЗДДФЛ. На основание чл. 170, ал. 1 от АПК във връзка с §2 от Допълнителните разпоредби на ДОПК, доказателствената тежест за установяване на вида на дохода и попадането му под разпоредбите на чл. 13 от ЗДДФЛ е за ревизираното лице. В негова полза настъпват произтичащите от това благоприятни правни последици, а именно изключване на получените доходи от облагане с данък. Такива доказателства не са представени, както в хода на ревизията пред административния орган, така и пред съда.

От гледна точка на материалния данъчен закон е без значение обстоятелството по какви причини въпросните суми са постъпили по банковата сметка на задълженото лице. Съгласно чл. 35, т. 6 ЗДДФЛ, облагаемият доход е брутната сума на облагаемите доходи, придобити през данъчната година от всички други източници, които не са изрично посочени в този закон и не са обложени с окончателни данъци по реда на този закон или с окончателни данъци по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане. По делото е установено, че е извършено плащане на конкретна дата и следователно е изпълнено условието на чл. 11, ал. 1 от ЗДДФЛ, за да се приеме, че доходът е придобит. С паричния превод по сметката на жалбоподателя е увеличено имуществото му и това увеличение представлява доход по смисъла на чл.12, ал.1 ЗДДФЛ.

С оглед определената основа за облагане на физическото лице за периода 01.01.2017г. до 31.12.2017г. , която включва дохода, изплатен от С. Х. С. и след изменението на същата данъчна основан с Решение 1790/24.11.2021г. на директора на дирекция ОДОП, определеният данък по чл.48 ЗДДФЛ е 3 788.30лв.

С оглед фактическа обстановка, установена от съда, резултатите относно данъчните задължения на едноличния търговец за 2016г. и 2017г. са следните:

- при деклариран от едноличният търговец за финансовата 2016г. финансов резултат- данъчна печалба в размер на 1 707 047.67лв., след данъчно преобразуване - увеличение на счетоводния финансов резултат със сумата в размер на 358 145.50лв. на основание чл.78 ЗКПО и чл.16, ал.1- приходи от продажба на недвижими имоти, и намаление на счетоводния финансов резултат с 214 371.87 лв. на основание чл.78 ЗКПО / разходи за придобиване на недвижими имоти/ се установява данъчна печалба в размер на 1 850 821.30лв., което означава полагащ се годишен данък / 15% съобразно чл. ЗКПО/ е 277 623.20лв.

При деклариран данък за 2016г. 256 057.15лв., преотстъпен данък в размер на 153 634лв и направени през годината авансови вноски в размер на 96 000лв., от

едноличния търговец е внесен ефективно данък в размер на 6 423лв. След като се установява данък в размер на 277 623.20лв. и се приспаднат преотстъпеният данък, авансовите вноски и ефективно внесения, е дължим данък за довносяне 21 566.20 лв, както и лихва за забава в размер на 9 005.78лв.

- при деклариран от едноличния търговец за финансовата 2017г. данъчен финансов резултат- данъчна печалба в размер на 1 682 521.05лв. сред преобразуване- увеличение на на счетоводния финансов резултат със 13 038.88лв на основание чл.78 ЗКПО-приходи от продажба на недвижими имоти и с 475.65лв. за неотчетени приходи от лихви, и след намаление на счетоводния финансов резултат със 6 827.80- разходи за придобиване на недвижими имоти, се установява данъчен финансов резултат в размер на 1 689 207.78лв., а полагащият се данък е 253 381.17лв.

При деклариран от ЕТ данък за 2017г. 252 378.16лв., преотстъпен данък през годината 151 426.89лв., направени през годината авансови вноски 86 800лв. и внесен от ревизираното лице ефективно данък 14151лв, е налице дължим остатък в размер на 1003.28 лв. при дължима лихва за забава в размер на 318.87лв. При така изложени мотиви за частична основателност на жалбата, на двете страни се дължат разноси, с оглед своевременно направени насрещни искания. От жалбоподателят се претендират разноси в размер на 13 200 лева заплатено адвокатско възнаграждение, а от ответника се претендира съответното на адвокатското възнаграждение юрисконсултско възнаграждение.

Възражения за прекомерност на насрещните претенции за разноси не са правени. Нормата на чл.36 ал.2 ЗАдв. налага размерът на разноските да бъде справедлив и обоснован, но не по-малък от предвидения в Наредба № 1/2004г.

Като съобрази материалния интерес по делото в размер на 165 618.12 лв и удовлетворената при обжалването част от 128 745.44 лв. съдът намира, че на жалбоподателя следва да бъдат присъдени разноси в размер на 10 261.19 лв. пред настоящата съдебна инстанция.

Разноси следва да бъдат присъдени и на ответника. Като взе предвид минималния размер на адвокатското възнаграждение (в случая юрисконсултско), предвиден с чл.7, ал.2, т.5 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, при материален интерес в размер на 165 618.12лв и съобрази обема на отхвърлената част от жалбата, на ответника следва да бъде присъдено възнаграждение в размер на 2 938.81лв.

С отменителното решение на ВАС и съобразно чл.226 ал.3 АПК касационният съд е постановил настоящата инстанция да се произнесе и във връзка с разноските направени както пред ВАС, така и при първото разглеждане на делото пред АССГ.

От страна на процесуалния представител на жалбоподателя при първото

разглеждане на делото пред АССГ е представен списък с разноси в размер на 15 643лв., а пред касационната инстанция 9 590лв. при надлежно удостоверение заплащане. Съответно от ответната страна са претендирани разноси за юрисконсултско възнаграждение съобразно удовлетворения материален интерес.

По аналогичен начин, както и за настоящото съдебно производство, в полза на ЕТ „Миню Стайков Комерс“ следва да се присъдят разноси пропорционално на уважения материален интерес, съответно, за първото разглеждане на делото пред АССГ- в размер на 12 160.29лв. и за пред касационната инстанция- 7 454.91лв.

В полза на ответника следва да се присъди сумата от 2 510.17лв. за първото (първоинстанционно) производството пред АССГ и 2 510.17лв. за производството пред ВАС, при съобразяване на минималния размер на адвокатското възнаграждение (в случая юрисконсултско), предвиден с чл.7, ал.2, т.5 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения и при същата валидност на констатациите, изложени във връзка с настоящата инстанция.

Мотивиран от изложеното и на основание чл. 160 от ДОПК, съдът

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалбата на М. С. С., с ЕТ „Миню Стайков – Комерс“, ЕИК[ЕИК] РА № 2222218005574-091-001/04.06.2021г. на органи по приходите при ТД на НАП, потвърден с Решение № 1790/24.11.2021г. на директора на Д“ОДОП“ С., **в частта, с която** е извършено увеличение на счетоводния финансовият резултат за 2016г. със стойността на неотчетени приходи от продажба на продукция /грозде/ с 89 919.10лв. и в частта с която е извършено увеличение на счетоводния финансовия резултат за 2017г. със стойността на неотчетени приходи от продажба на продукция /грозде/ с 1 551 865.79лв.

ПОТВЪРЖДАВА РА № 2222218005574-091-001/04.06.2021г. на органи по приходите при ТД на НАП, потвърден с Решение № 1790/24.11.2021г. на директора на Д“ОДОП“, **в останалата му част.**

ОСЪЖДА Национална агенция по приходите да заплати на ЕТ „Миню Стайков-Комерс“ направените по делото разноси в размер на 29 876.39 лв.

ОСЪЖДА М. С. С. с ЕТ „Миню Стайков – Комерс“, ЕИК[ЕИК] да заплати на Национална агенция за приходите разноси по делото в размер на 7 958.81лв.,

представляващи юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на касационно обжалване в 14-дневен срок от съобщението за изготвянето му пред Върховния административен съд на Република България.