

РЕШЕНИЕ

№ 5982

гр. София, 13.10.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65 състав, в публично заседание на 13.09.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ванина Колева

при участието на секретаря Ирена Йорданова и при участието на прокурора Десислава Кайнакчиева, като разгледа дело номер **11484** по описа за **2021** 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 Р. М. С., действаща като ЕТ „РЕНИ СТАЙКОВА – КОМЕРС“ със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет.2 против ревизионен акт (РА) № Р-22221018005535-091-001 / 26.03.2021 г., издаден от М. А. К. – орган, възложил ревизията и В. В. П. – ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с решение № 1460/20.09.2021г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) С., при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), с който за ревизираните данъчни периоди от 01.01.2016 г. до 31.12.2017 г. е установено задължение за годишен и авансов данък по Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) на ЕТ в размер на 65983.12 лв. и са определени лихви за забава в размер на 25337,50лв.

В жалбата са изложени доводи за нищожност и незаконосъобразност на РА поради липса на мотиви. Твърди се, че административният орган неправилно е интерпретирал установените в хода на ревизията факти, както и че изготвените в хода на ревизията оценки не съответстват на изискванията на Наредба № 11-9 от 14.08.2006г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени. Изложени са доводи, че с РА неправилно е увеличен финансовият резултат за 2016г.на основание чл.78 ЗКПО със стойността на неотчетените приходи от лихви по предоставен заем,

тъй като вземането не е изискуемо и падежът му не е настъпил. Моли съда да отмени РА като незаконосъобразен. Претендира присъждане на разноски, съгласно представен списък.

Ответникът по жалбата, директорът на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата. Изпраща административната преписка. Излага доводи за законосъобразност на обжалвания РА. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Прокурорът от Софийска градска прокуратура изразява становище за неоснователност на жалбата и моли да бъде отхвърлена.

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:

Ревизионният акт е обжалван в рамките на предвидения за това срок, пред горестоящия в йерархията на приходната администрация орган, който с решението си го е потвърдил изцяло в обжалваната част. Така постановеният от директора на дирекция "ОДОП" - С. резултат и подаването на жалбата в рамките на предвидения за това преклузивен срок, налагат извод за нейната процесуална ДОПУСТИМОСТ.

Обжалваният ревизионен акт е издаден след извършена ревизия, започнала със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221018005535-020-001 от 11.09.2018 г., връчена по електронен път на 01.10.2018 г., издадена от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със заповед № РД-01-818/10.05.2019г., заповед №РД-01-803/07.06.2017г. и заповед №РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С.. Предметът и периодът на ревизията първоначално обхваща задължения за ДДС за данъчни периоди от 01.08.2019 г. до 24.07.2020 г. и от 19.08.2020 г. до 30.09.2020 г.

Със заповеди за изменение на заповед за възлагане на ревизия №Р-22221018005535-020-004/ 26.02.2019г.: №Р-22221018005535-020-005/ 20.08.2019г., №Р-22221018005535-020-006/17.12.2019г., №Р-22221018005535-020-007/ 13.03.2020г., №Р-22221018005535-020-008/ 18.05.2020г., №Р-22221018005535-020-009/ 09.07.2020г., №Р-22221018005535-020-010/ 15.10.2020г. и №Р-22221018005535-020-011/ 16.10.2020 г., срокът за приключване на производството, е продължен до до 30.11.2020 г.

Установено е, че през ревизирия период ЕТ „РЕНИ СТАЙКОВА – КОМЕРС“ е регистриран селскостопански производител с обработваеми земи в землищата на селата Венец, Огнен и И., [община] и извършва дейност, ориентирана към създаване и отглеждане на нови лозови масиви с качествени винени сортове. Р. С. е местно лице по смисъла на чл. 4 от ЗДДФЛ и е в граждански брак с М. С. С., с когото имат едно непълнолетно дете.

В хода на ревизията са извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД. С Протокол №1717370/02.12.2019 г. към ревизионно производство са присъединени доказателства, събрани в хода на ревизия на съпруга на Р. М. С. – М. С. С..

С протокол №Р-22221018005535-П.-001/06.10.2020г. е присъединена и Експертиза за определяне на пазарни цени на недвижими имоти по А. №Р-2222518005574-01-002/21.08.2020г., изготвена в хода на ревизионното

производството на М. С. С..

С писмо изх. №ТД05-2061/13.10.2020г. на ТД на КПКОНПИ – В. Т. е предоставена информация относно извършена проверка, анализ и оценка на имущественото състояние за Р. М. С. за периодите от 01.01.2016 г. до 31.08.2018 г.

Органите по приходите са извършили и посещение на адреса, на който се намира недвижим имот, собственост на Р. С. - поземлен имот с идентификатор 68134.4084.1101, находящ се в [населено място], район „М.“,[жк], [улица].

С цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на Р. С., на основание чл.37, ал.3, чл.53 и чл. 56 от ДОПК, са връчени шест искания за представяне на документи и писмени обяснения. Извършени са били 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 било член на управителен и контролен орган, като са изискани документи относно получавани доходи, предоставени и/или получени заеми.

Въз основа на установените и признати от ревизиращите органи приходи и разходи за ревизираните периоди е извършено хронологично проследяване на движението на паричните средства.

За целия 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.

Органите по приходите са установили, че ревизираното лице е извършило покупко-продажби на недвижими имоти, подробно описани на стр. 36-45 в РД.

С нотариален акт за учредяване право на строеж, приемане и запазване право на строеж и изработка №94, том III, рег. №8868, дело №445/2006 г. от 27.07.2006 г. Р. М. С. и М. С. С. са учредили на „ТОПАЗ МЕЛ“ ООД, представлявано от М. С., право на строеж за построяване на обекти в описана жилищна сграда, срещу задължението дружеството със свои средства да построи в описания имот сграда, включваща и обектите, за които учредителите запазват правото на строеж за себе си, подробно описани в раздел първи на нотариалния акт. За сградата е издадено разрешение за ползване №СТ-05-721 от 30.04.2014 г. от ДНСК - [населено място]. През ревизираните периоди Р. С. и М. С. са извършили продажба на част от имотите в новопостроената сграда със седем нотариални акта.

В хода на ревизията е установено, че в счетоводството на едноличния търговец сделките по продажба на недвижимите имоти са отразени по счетоводни сметки 499 и 411, но няма отчетени приходи по сметка от гр. 70.

С протокол за приемане на резултатите №Р-22221018005535-145-001/ 24.02.2020 е приета експертиза №Р-2222518005574-01-002/ 21.08.2020, възложена в хода на ревизията на М. С. С. за определяне на пазарна цена в диапазон на недвижими имоти към датата на нотариалните сделки. Въз основа на заключението е формиран извод, че ЕТ „РЕНИ СТАЙКОВА-КОМЕРС“ е извършила 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. Изключение правят продажбите на гараж №1 и гараж №2 (продадени през 2017 г.).

В подадените от Р. С. ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ за 2016 г. 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 и е следвало да се обложат по реда на чл. 28 от ЗДДФЛ, а не по реда на чл. 17 от ЗДДФЛ. В тази връзка е прието, че внесенят данък в размер на 1214,00 лв. за 2016 г. и 558,00 лв. за 2017 г. е недължимо внесен и следва да се възстанови.

Въз основа на експертизата, органите по приходите са установили, че пазарната цена на продадените имоти през 2016 г. е на обща стойност 358 145,50 лв., а цената на придобиване е 214 371,87 лв. За отчетната 2017 г. е установено, че пазарната цена на продадените имоти е на обща стойност 13 038,88 лв., а цената на придобиване е 827,80 лв.

На следващо място в хода на ревизията е установено, че по отношение на извършените продажби на продукцията през периода, 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. Единичната цена на кг. на продадените количества е 0,50 лв. за всеки сорт грозде (мерло, юни блан, сира, каберне совиньон и совиньон блан).

С експертиза, възложена в хода на ревизията с акт за възлагане на експертиза (А.) №Р-22221018005535-01-001/05.12.2019 г. е определена пазарната цена в диапазона от/до на различните сортове грозде за реколта 2016 г., продадени към м. 09, м. 10 и м. 11.2016 г. и за реколта 2017 г., продадени към м. 09 и м. 10.2017 г. Въз основа на заключението, органите по приходите са установили, че от ЕТ „РЕНИ СТАЙКОВА-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 изключение прави единствено продажбата на сорт „Юни блан“, където отклонението от цената е 6%.

За финансовата 2016 г. е установена разлика в пазарната стойност на продадената продукция винени сортове грозде с отклонение повече от 25%, в размер на 253 036,46 лв., представляваща разликата между осчетоводените приходи по сметка 701 (за сортове грозде: мерло, сира, каберне совиньон, совиньон блан) в размер на 687 020,00 лв. и установената с експертиза пазарна стойност на цитираната продадена продукция (сортове грозде: мерло, сира, каберне совиньон, совиньон блан) в размер на 940 056,46 лв.

За отчетната 2017 г. установената разлика в пазарната стойност на продадената продукция винени сортове грозде с отклонение повече от 25%, е в размер на 125 093,60 лв. (548 723,60 лв. – 423 630,00 лв.).

На следващо място, в хода на ревизията е установено, че ЕТ „РЕНИ СТАЙКОВА-КОМЕРС“, в качеството си на заемодател е сключила договор за паричен заем от 31.01.2011 г. с „РЕНТ ЛУКС МОБИЛ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] (заемополучател) с управител С. М. С., явяващ се свързано лице с Р. С.. Заемната сума е в размер на 150 000,00 лв., а договорената лихва е 6% от заемната сума годишно. С анекс от 30.12.2013 г. към договора страните са се договорили общата сума на дължимите лихви да бъде изплатена на заемодателя на части в срок до 31.12.2020 г. С анекс №2 от 01.01.2018 г. към договора, страните са изменили размера на лихвата, като е договорен лихвен процент в размер на 5% от заемната сума.

В хода на ревизията е установено, че през 2016 г. от ЕТ „РЕНИ СТАЙКОВА – КОМЕРС“ не са отчетени текущо приходи от лихви по предоставения заем на „РЕНТ ЛУКС МОБИЛ“ ЕООД. Предоставената сума по договора за заем е в размер на 136 204,52 лв. при договорената лихва в размер на 6% от заемната сума. Независимо от сключения анекс между дружествата, съгласно който „лихвите следва да бъдат изплатени на заемодателя на части, до края на 2020 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 8172,27 лв. (6% от 136 204,52 лв.).

На следващо място, в хода на ревизията е установено, че през 2017 г. ЕТ има сключена застрахователна полица – автокаско на МПС с рег. [рег.номер на МПС], лек автомобил „L. 4x4“, като по данни от СДВР, отдел „Пътна полиция“ автомобилът е собственост на физическото лице Р. М. С.. Застрахователната премия на стойност 415,04 лв. е платена по банков път от банкова сметка на търговеца в „БАНКА ДСК“ ЕАД на 30.01.2017 г. Плащането е отразено по кредита на счетоводна сметка 503 в кореспонденция с кредита на счетоводна сметка 495 „Разчети по застраховане“. От представената главна книга за счетоводна сметка 495 на ЕТ „РЕНИ СТАЙКОВА -КОМЕРС“ за 2017 г. се установява, че сумата от 380,45 лв. е отчетена като разход през 2017 г. по дебита на счетоводна сметка 602, а остатъкът от сумата в размер на 34,59 лв. е отразен като нефинансов разход за бъдещи периоди по дебита на счетоводна сметка 651. Предвид обстоятелството, че автомобил „L. 4x4“ с рег. [рег.номер на МПС], за който от търговеца е платена застраховката не е собственост на ЕТ „РЕНИ СТАЙКОВА -КОМЕРС“, а е собственост на физическото лице Р. М. С. е прието, че отчетеният през 2017 г. разход за застраховка на автомобила в размер на 380,45 лв. е разход, несвързан с дейността на ЕТ.

На 19.01.2021 е съставен ревизионен доклад (РД) №Р-22221020006566-092-001, връчен на ЕТ „РЕНИ СТАЙКОВА - КОМЕРС“ на 19.01.2021 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК срещу РД е подадено възражение с вх. №94-Р-57/02.03.2021 г.

Констатациите в РД са дали основание на ревизиращите да издадат процесния ревизионен акт. Ревизионен акт РА №Р-22221018005535-091-001/26.03.2021 г. е издаден 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, на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК. Връчен е електронно на 29.03.2021г. С РА е преобразуван данъчният финансов резултат за финансовата 2016 г. (извършено увеличение на счетоводния финансов резултат със сумата от 619 354,23 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 253 036,46 лв. на основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО за неотчетени приходи от продажба на продукция (грозде), с 8 172,27 лв. на основание чл. 78 от ЗКПО - за неотчетени приходи от лихви и намаление на счетоводния финансов резултат с 214 371,87 лв. на основание чл. 78 от ЗКПО – разходи за придобиване на недвижими имоти) и е установен данъчен финансов резултат – данъчна печалба в размер на 763 134,55 лв. или полагащ се данък в размер на 114 470,18 лв., като след приспадане на преотстъпения данък, направените авансови вноски и ефективно внесения през годината данък е установен дължим остатък в размер на 60 747,49 лв. На основание чл. 175, ал. 1 от ДОПК за невнесения в срок данък за 2016 г. са начислени съответните лихви за забава в размер на 24 064,68 лв.

За финансовата 2017 г. декларираният данъчен финансов резултат е преобразуван със сумата от 138 512,93 лв., в т.ч. с 13 038,88 лв. на основание чл. 78 от ЗКПО – приходи от продажба на недвижими имоти, с 125 093,60 лв. на основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО за неотчетени приходи от продажба на продукция (грозде), с 380,45 лв. на основание чл. 26 от ЗКПО – разход, непризнат за данъчни цели - застраховка на МПС и намаление на счетоводния финансов резултат с 6 827,80 лв. на основание чл. 78 от ЗКПО – разходи за придобиване на недвижими имоти и е установен полагащ се данък в размер на 79 882,34 лв., като след приспадане на преотстъпения данък, направените авансови вноски и ефективно внесения през годината данък е установен дължим остатък в размер на 19 753,60 лв. На основание чл. 175, ал. 1 от ДОПК за невнесения в срок данък за 2017 г. са начислени съответните лихви за забава в размер на 5 822,29 лв.

На 13.04.2021 г., в регламентирания по чл. 152, ал. 1 от ДОПК срок, до директора на дирекция “ОДОП” С. е подадена жалба №94-Р-109 по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-691 от 15.04.2021. по регистъра на дирекция ОДОП С., с която Р. М. С. с ЕТ „РЕНИ СТАЙКОВА - КОМЕРС“ оспорва РА №Р-22221018005535-091-001/26.03.2021 г

Като е съобразил събраните в хода на ревизионното производство доказателства, изложеното в ревизионния доклад и ревизионния акт, възраженията на жалбоподателя и действащата през процесния период нормативна уредба, директорът на дирекция “ОДОП” – С. е намерил жалбата на Р. М. С. с ЕТ „РЕНИ СТАЙКОВА - КОМЕРС“ срещу РА за неоснователна, в частта, в която е увеличен данъчният финансов резултат на ЕТ за 2016г. със сумата от 619 354,23 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 253 036,46 лв. на основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО за неотчетени приходи от продажба на продукция (грозде); с 8 172,27 лв. на основание чл. 78 от ЗКПО - неотчетени приходи от лихви и намаление на счетоводния финансов резултат с 214 371,87 лв. на основание чл. 78 от ЗКПО – разходи за придобиване на недвижими имоти, в резултат на което е установен полагащ се данък в размер на 114 470,18 лв. Приел е обаче, че размерът на преотстъпения данък следва да се измени на 34 900,00 лв. (50% от 69 800,00 лв. – общата стойност на закупените активи през 2017 г.), което не превишава 60% от 114 470,18 лв. и е налице дължим остатък в размер на **58 081,18 лв.** и съответните лихви за забава в размер на **23 008,44 лв.**

За финансовата **2017 г.** решаващият орган е приел, че законосъобразно е увеличи финансовият резултат на ЕТ със сумата от 138 512,93 лв., в т.ч. с 13 038,88 лв. на основание чл. 78 от ЗКПО – приходи от продажба на недвижими имоти, с 125 093,60 лв. на основание чл. 16, ал. 1 от ЗКПО за неотчетени приходи от продажба на продукция (грозде); с 380,45 лв. на основание чл. 26 от ЗКПО разход, непризнат за данъчни цели (застраховка на МПС) и намаление на счетоводния финансов резултат с 6 827,80 лв. на основание чл. 78 от ЗКПО – разходи за придобиване на недвижими имоти, в резултат на което е установен полагащ се данък в размер на 79 882,34 лв., но преотстъпеният данък

следва да е в размер на 47 929,40 лв., поради което е налице дължим остатък в размер на **7 901,94 лв.** и съответните лихви за забава в размер на **2 329,06 лв.**

В хода на съдебното производство от страна на ответника са представени всички събрани в хода на ревизията доказателства.

Прието е без възражения от страните заключение по допуснатата съдебно-оценителна експертиза. Вещото лице е изчислило средната пазарна стойност на продадените апартаменти, като е приело аналозите от изготвената в хода на ревизията експертиза и е използвало корекционни коефициенти, допълнени с корекционен коефициент от -3% за строителни недостатъци. Вещото лице счита, че състоянието на сградата е следвало да се отрази, при определяне размерите на пазарните цени на имотите, като същевременно заявява, че не може категорично да се каже какво е било състоянието на имотите към датите на сделките. Относно определяне на пазарните цени на сортовете грозде вещото лице е посочило, че с цел правилното определяне на пазарната цена в реални пазарни условия, по-голяма точност и обективност, използваните аналози на сделки с грозде през периода е следвало да обхващат и други реално осъществени сделки между несвързани лица.

Без възражения от страните е прието е и заключение по допуснатата съдебно-счетоводна експертиза. Вещото лице е изчислило, с оглед заключението по съдебно-техническата експертиза, как би се променил по години счетоводният финансов резултат на жалбоподателя и размерът на установените с РА данъчни задължения и съответните лихви към датата на издаване на РА за всяка от годините поотделно. Направено е сравнение между цените, на които са продадени имотите от жалбоподателя и тези, установени в съдебната експертиза.

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

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК и приетите по делото заповед № РД-02-128/18.02.2020г. на директора на ТД –НАП С., с която са определени служителите, които да изпълняват функции на компетентен орган по чл.112 ал.2, т.1 и чл.119 ал.2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия.

Решение № 181460/20.09.2021г. също е издадено от компетентен орган –директор на Д“ОДОП“- С. при условията на заместване. представена е заповед № ЗЦУ-1891/21.05.2021г. и заповед № 9365/17.09.2021г. на изпълнителния директор на НАП. Компетентността на органа, подписал посочените по- горе заповеди и оспорвания РА е установена с официални документи по смисъла на чл. 179, ал. 1 от ГПК, с

обвързваща материална доказателствена сила, която не е оборена. Изложеното до тук води до извод, че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи.

Ревизионният акт е подписан с електронни подписи от органите по приходите– негови издатели. 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 конкретния случай 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. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. Това е относимо и за РД, ЗВР и ЗИЗВР. Валидността на КЕП не е оспорена от жалбоподателя в настоящото съдебно производство. Спазен е срокът по чл. 109 от ДОПК, ревизионно производство е образувано в рамките на 5- годишния срок.

Спазени са процесуалните правила за извършването на ревизията. Липсват данни за допуснати съществени процесуални нарушения- такива, които съществено са ограничили процесуалното право на защита на засегнатото лице в хода на ревизионното производство. В ревизионния акт са посочени фактическите и правните основания за неговото издаване. Ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за спорните периоди, като е изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви предвид цитирания чл. 120, ал. 2 ДОПК представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективизирана в множество решения

на ВАС. В РД са изложени подробни мотиви на ревизиращите органи, обосноваващи изводите им за наличие на основание за увеличение на финансовия резултат на ЕТ. Жалбоподателят се е възползвал от предоставената му в закона възможност и в срока по 117, ал.5 ДОПК е подадено възражение срещу РД, обсъдено подробно в РА. Поради изложеното, неоснователни са доводите в жалбата за липса на мотиви в обжалвания РА.

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.

1.Относно придобитите доходи от **продажба на недвижими имоти**, в хода на ревизията е установено, че през ревизираните периоди от Р. С. и съпруга ѝ са извършвани сделки със седем недвижими имота СИО, подробно описани и разгледани в РД, както и че ревизираното лице 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.

Жалбоподателят не излага доводи срещу констатациите в РА, че декларираните в Приложение №5 на ГДД 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.

Съгласно чл. 26, ал.1 от ЗДДФЛ, облагаемият доход от стопанска ейност като едноличен търговец е формираната по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане данъчна печалба, включваща и финансовия резултат от прехвърляне на предприятието на едноличния търговец без заличаване на едноличния търговец от търговския регистър. В чл.29а, ал.1 ЗДДФЛ е предвидено, че физическите лица, регистрирани като земеделски стопани, могат да изберат доходът от стопанската им дейност да се облага с данък върху годишната данъчна основа по чл. 28. Правилен е изводът на органите по приходите, който не се оспорва от жалбоподателя, че продажбата на посочените имоти представлява стопанска дейност по смисъла на чл.1 от ТЗ.

Спорът между страните е по отношение на приетото от ревизиращите, че продажбите са реализирани на цени, значително по-ниски от пазарните, определени с експертизата, възложена с акт за възлагане на експертиза № Р-22222518005574-01-002/21.08.2020г., която по реда на ДОПК с протокол №Р-22221018005535-П.-001/06.10.2020 г. е присъединена към ревизионно производство на жалбоподателя

Съгласно легалната дефиниция, дадена в §1, т. 8 от ДР на ДОПК

„пазарна цена“ е сумата без данъка върху добавената стойност и акцизите, която би била платена при същите условия за идентична или сходна стока или услуга по сделка между лица, които не са свързани. В §1, т. 10 от ДР на ДОПК са установени „методи за определяне на пазарните цени“, а именно: а) методът на сравнимите неконтролирани цени между независими търговци; б) методът на пазарните цени, където обичайната пазарна цена е цената, използвана в процеса на продажба на стоки и услуги в непроменена форма на независим партньор, намалена с разходите на търговеца и с обичайната печалба; в) методът на увеличената стойност, при който обичайната пазарна цена се определя, като себестойността на продукцията се увеличи с обичайната печалба; г) методът на транзакционната нетна печалба; д) методът на разпределената печалба. Редът и начинът за прилагане на методите се определят с наредба на министъра на финансите.

При изготвяне на заключението си експертизата, приобщена в ревизионното производство е използвала едновременно два метода, с цел максимално обективно определяне на пазарните цени и предвид изискванията на Наредба №Н-9/14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени: методът на увеличената стойност и методът на сравнимите неконтролирани цени. Експертът е установил, че всички имоти (с изключение на гараж №1 и №2) са реализирани на цени, по-ниски от пазарните с отклонение по-голямо от 25%.

Назначената от съда СТЕ, използвайки същия метод, определя по-ниски пазарни цени само за два от имотите – по н.а. 96/2016г. за стойността на ап.8 и за имота по н.а.131/2016г. За останалите имоти вещото лице дори определя по-висока пазарна цена от определената най-ниска пазарна цена с експертизата в ревизионното производство.

От друга страна в експертизата, извършена в ревизионното производство при определянето на пазарната стойност на недвижимите имоти за аналози са използвани вписани сделки в имотен регистър, като са приложени справки чрез отдалечен достъп - пет броя. Аналозите са в района на оценяваните апартаменти. Всичките аналози са в сгради ново строителство. За привеждане на аналози III и IV към м. май 2016 г. е използван индекс на потребителски цени от НСИ. В общата стойност (стойност на сделка) на аналози I и IV е включена и стойност на паркомясто. Стойността на паркоместа е приспадната от общата стойност. В резултат на изчисления е изведена стойност за 1 м² застроена площ на гараж в размер на 497 € или 972 лв. без ДДС. В резултат на изчисления е изведена стойност за 1 м² застроена площ на апартамент в размер на 882 € или 1 725 лв. без ДДС. При определяне на стойността на отделните обекти, изведената стойност за 1 м² застроена площ е умножена по бруто площта (застроена площ + площ

Ид.Ч.) на апартаментите.

Вещото лице по допуснатата СТЕ не е установило по-подходящи от използваните в експертиза на НАП аналози, поради което е приело аналозите от изготвената експертиза и използваните на основание чл. 11 от Наредба №9 от 14.08.2006 г., корекционни коефициенти, допълнени с корекционен коефициент от -3% за строителни недостатъци, което експертът е обосновал със състоянието на апартаментите. Съдът счита, че не се установяват основания за прилагането на този коефициент, след като в отговора на въпрос 4 от заключението експертът посочва, че не му е бил осигурен достъп до процесните апартаменти, а при извършения оглед на сградата не може категорично да се каже какво е било състоянието на имотите към датите на сделките. Не е установено и какво е било състоянието на имотите, предмет на използваните при експертизите аналози. Не се споделя и становището на вещото лице по СТЕ, заявено и в открито съдебно заседание при изслушването му, че в пазарната стойност на имотите не следва да се включва цената на идеалните части от общите части на сградата и от правото на собственост от ПИ, доколкото те са включени в предмета на процесните продажби.

При сравнение на двете технически експертизи, което е направено и от вещото лице по приетата ССЧЕ, и деветте експертизи установяват отклонение от пазарните цени, което обосновава извод че правилно е извършено облагане на неотчетените приходи от продажба на имущество през 2016г. и 2017г., като ревизираното лице е следвало да отчете приходи съобразно пазарните цени на активите. С оглед изложеното и предвид разпоредбата на чл.160, ал.6 ДОПК съдът приема, че не следва да се кредитира стойността на имотите, определена в експертизата назначена в съдебното производство.

В чл. 16, ал.1 ЗКПО е предвидено, че 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. Следователно, при установената продажба на недвижими имоти на цена, значително по-ниска от пазарната цена. Законосъобразно с РА, на основание чл. 78 от ЗКПО във вр. с чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, е увеличен финансовият резултат за 2016 г. в размер на 358 145,50 лв. и за 2017 г. в размер на 13 038,88 лв., респективно извършеното намаление на финансовия резултат с реализираните разходи за придобиване на имотите за 2016 г. в размер на 214 371,87

лв. и за 2017 г. в размер на 6 827,80 лв.

2. Относно извършили корекция на финансовия резултат в посока увеличение с реализираните приходи от **продажба на продукция** (различни сортове грозде) на ЕТ „РЕНИ СТАЙКОВА – КОМЕРС“, в хода на ревизията е установено, че голямо количество от произведената продукция от различни винени сортове грозде е продадена на „СИС ИНДУСТРИЙС“ ООД и „ВИНЕРА КАРНОБАТ“ ООД, явяващи се основни клиенти и свързани лица по смисъла на §1, т.1, б. „а“, „г“ и „м“ от ДР на ДОПК, което е установено при справка в търговския регистър.

В хода на ревизията е назначена експертиза, на осн. чл. 63 от ДОПК, за определяне пазарна цена в диапазона от/до на различните сортове грозде за реколта 2016 г. и 2017г. Вещото лице е установило, че е налице разминаване между аналитичната справка и приложените към експертизата фактури по отношение на отразената цена на кг. Например, по аналитична ведомост единичната цена на кг. на мерлото е 0,50 лв., а по фактури е 0,30 лв., по аналитична ведомост единичната цена на кг. на сира е 0,50 лв., а по фактури е 0,33 лв. и т.н. При определяне на цената по метода на сравнимите неконтролирани цени е ползвана информация от двама винопроизводители на винени сортове от „Домейн Бояр Интернешънъл“ ЕАД и „Вини Сливен“ ООД и информация от НСИ за изкупните цени на винените сортове грозде в периода 2016-2017г.

Въз основа на установеното в експертизата, органите по приходите са приели, че през 2016 г. и 2017 г. от ЕТ „РЕНИ СТАЙКОВА-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 (с изключение на сорт „Юни блан“, където отклонението от цената е 6%).

Според заключението по допуснатата от съда СТЕ, направените от експерта изводи са обосновани, съгласно приложения метод на сравнимите неконтролирани цени, който е един от петте метода, посочени в Наредба № 11-9 от 14.08.2006г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени. Не са установени пропуски при изчисленията относно определяне размера на пазарните цени в изготвената в административното производство експертиза. Вещото лице обаче смята, че с цел правилното определяне на пазарната цена в реални пазарни условия, по-голяма точност и обективност, използваните аналози на сделки с грозде през периода е следвало да обхващат и други реално осъществени сделки между несвързани лица с доставчици на „СИС ИНДУСТРИЙС“ ООД и „ВИНЕРА КАРНОБАТ“ ООД. Съдът споделя извода в ССЧЕ, че фактурираните сделки, описани в таблицата към въпрос 3 от СТЕ, нямат характер на

съпоставими неконтролирани сделки, осъществени по съпоставими условия, тъй като по повод процесните сделки, които са обект на изследване има данни, че въпросните доставки на грозде са финансирани авансово от купувача, като това влияе върху цената на процесните доставки

По изложените съображения съдът споделя изводите на решаващия орган, че заключението на експертизата, извършена в ревизионното производство е обективно и професионално изготвено и е достигнало до по-точна пазарна стойност.

Поради изложеното, законосъобразно, на основание чл. 78 от ЗКПО във вр. с чл. 16, ал. 1 от ЗКПО ,органите по приходите, са увеличили финансовия резултат на ЕТ за 2016 г. в размер на 253 036,46 лв. и за 2017 г. в размер на 125 093,60 лв.

3.Относно извършеното увеличение на финансовия резултат за 2017г. на осн. чл.78 ЗКПО със стойността на **неотчетените приходи от лихви** по предоставен заем не се спори, че съгласно договор за паричен заем от 31.01.2011 г. ЕТ „РЕНИ СТАЙКОВА –КОМЕРС“ в качеството на заемодател е предоставил 150 000,00лв. на „РЕНТ ЛУКС МОБИЛ“ ЕООД, като заемателят се задължава да върне заемната сума изцяло или на части в срок до 31.12.2013г. Договорено е възнаграждение под формата на месечна лихва в размер на 6% от заемната сума. С анекс от 30.12.2013г. е договорено общата сума по дължимите лихви да бъде изплатена на заемодателя на части в срок до 31.12.2020г. С анекс № 2 от 01.01.2018г. е договорено, че заемателят дължи възнаграждение на заемодателя под формата на месечна лихва в размер на 5% от заемната сума.

В хода на ревизията е установено, че през 2016 г. от ЕТ не са отчетени текущо приходи от лихви, които търговецът е следвало да признае като приход към края на отчетния период в размера на договорения размер на лихвите, а именно 8 172,27 лв. (6 % от 136 204,52 лв.) и с РА е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат на ЕТ на основание чл. 78 от ЗКПО със стойността на неотчетените приходи от лихви.

От заключението по ССЕ, също не се установява жалбоподателят да е отчетел приходи за лихви по договора за заем с „РЕНТ ЛУКС МОБИЛ“ ЕООД. Липсва и твърдение за това.

В чл. 3 на ЗСч е закрепен принципът на текущото счетоводно отчитане. В ал.1 е предвидено, че текущото счетоводно отчитане се организира по реда на този закон, а в ал.2, че предприятията осъществяват текущото счетоводно отчитане на всички стопански операции, които водят до изменения на имущественото и финансовото им състояние, финансовите резултати от дейността, паричните потоци и собствения капитал, в хронологичен ред. 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.

От цитираните норми следва че договорената между страните лихва представлява възнаграждение за предоставения заем, което на следва да се начислява текущо пропорционално на договорения срок, независимо от начина на договаряне на падежа на лихвите за всеки отчетен период. Пропорционално на времевата база, за срока на погасяване на заема, като се отчита ефективния доход на актива – т. нар. лихва, съобразно т. 8.1 и т. 8.2 буква „а“ от СС 18.

В чл. 78 от ЗКПО е предвидено, 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. Следователно, с РА законосъобразно финансовият резултат на дружеството е увеличен с приходи от лихви, съгласно уговореното между страните по договора за заем, които е следвало да се начисляват към момента на тяхното възникване, независимо от момента на получаването или плащането на паричните средства или техните еквиваленти и да се включват във финансовите отчети за периода, за който се отнасят.

В този смисъл е и трайната съдебна практика на Върховния административен съд (решение по адм. дело № 11384/2018г. VIII о., решение по адм.д. № 1260/2023 г. VIII о., решение по адм. дело № 10408/2022г. I о. и др.), според която, на основание т. 8. 2, б. "а" във връзка с т. 8. 1. от СС 18 приходът, създаден от ползването на активи на предприятието от други лица във вид на лихви се признава текущо пропорционално на времевата база, която отчита ефективния доход от актива, правилен и законосъобразен е достигнатият от приходната администрация 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).

По изложените съображения РА, в частта, в която е извършено

увеличение на финансовия резултат за 2016 г. със стойността на неотчетените приходи от лихви в размер на 8 172,27 лв. е законосъобразен.

4. Относно извършеното с РА увеличение на счетоводния резултат на ЕТ за 2017 г. с **разход за застраховка на автомобил „L. 4x4“** с рег. [рег.номер на МПС] в размер на 380,45 лв. жалбоподателят не излага доводи нито в жалбата, нито в хода на съдебното обжалване, нито в представените писмени бележки. Доколкото РА се обжалва в цялост в частта, в която е потвърден с решение № 1460/20.09.2021г. на директора на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП, съдът, на основание чл. 168, ал.1 АПК, вр.с § 2 ДР на ДОПК, следва да го разгледа и в тази част. Установено е и не оспорва, че автомобилът е собственост на физическото лице Р. М. С., а през 2017 г. платената застрахователна премия по сключена застрахователна полица – автокаска на автомобила на стойност 415,04 лв. е платена по банков път от банкова сметка на търговеца в „БАНКА ДСК“ ЕАД на 30.01.2017 г. Липсват данни и твърдения този разход да е свързан с дейността на ЕТ

Съгласно чл. 26, т. 1 от ЗКПО не се признават за данъчни цели счетоводни разходи, несвързани с дейността. Следователно законосъобразно с РА е извършеното увеличение на финансовия резултат за 2017 г. със стойността на отчетения разход за застраховка на МПС в размер на 380,45 лв. като разход, несвързан с дейността на ЕТ.

С оглед изложените съображения жалбата против РА се явява неоснователна и като такава следва да бъде отхвърлена.

При посочения изход на спора, на основание чл.161 от ДОПК, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на ответника разноски по делото - юрисконсултско възнаграждение в размер на 5302,82 лв., определено съгласно чл.7, ал.2, т.4, вр. с чл. 8, ал.1 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното, Административен съд София-град, Първо отделение, Л. състав,

РЕШИ :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на Р. М. С., действаща като ЕТ „РЕНИ СТАЙКОВА – КОМЕРС“ със седалище и адрес на управление; [населено място], [улица], ет.2, против ревизионен акт № Р-22221018005535-091-001 / 26.03.2021 г., издаден от М. А. К. – орган, възложил ревизията и В. В. П. – ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с решение № 1460/20.09.2021г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на

Националната агенция за приходите, с който за данъчни периоди от 01.01.2016 г. до 31.12.2017 г. е установено задължение за годишен и авансов данък по Закона за данъците върху доходите на физическите лица на ЕТ в размер на 65983.12 лв. и са определени лихви за забава в размер на 25337,50 лв.

ОСЪЖДА Р. М. С., действаща като ЕТ „РЕНИ СТАЙКОВА – КОМЕРС“ със седалище и адрес на управление; [населено място], [улица], ет.2 да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 5302,82 лв. (пет хиляди триста и два лева и осемдесет и две ст).

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в 14 – дневен срок от съобщението до страните за постановяването му.

СЪДИЯ :