

РЕШЕНИЕ

№ 1511

гр. София, 02.03.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 9 състав,
в публично заседание на 18.02.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Камелия Серафимова

при участието на секретаря Анжела Савова и при участието на прокурора Милен Ютеров, като разгледа дело номер **9371** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Настоящото административно производство е по реда на чл.156 и сл.ДОПК.

Образувано е по жалба на С. Г. Б. от [населено място] срещу Ревизионен акт №Р-22221518001620-01-001/18.12.2018 година, потвърден с Решение №1094/25.06.2019 година на Директор на Дирекция, ОДОП”в оспорената част на установения резултат по ЗДДФЛ за 2014 година, 2015 година и 2016 година, по ЗДДС за данъчните периоди месец 02.2016 година, месец 07.2016 година, месец 08.2016 година, от месец 10.2016 година до 31.12.2016 година, вноските за ДОО за 2014 година, 2015 и 2016 година, както и срещу Решение №1094/25.06.2019 година на Директор на Дирекция“ ОДОП“в частта, с която жалбата срещу РА е оставена без разглеждане- по ЗДДС за данъчни периоди от месец 02.2015 година до месец 01.2016 година, и производството по делото е включително от м.03.2016 година до месец 06.2016 година, включително и месец 09.2016 година, както и в частта на вноските за здравно осигуряване за периодите от 31.01.2014 година до 31.12.2016 година като недопустима и е прекратено производството по жалбата в тази и част.

Развитите в жалбата оплаквания са за незаконосъобразност на атакувания ревизионен акт. Посочва се още, че същият е издаден при съществено нарушение на съдопроизводствените правила в посока необсъждане на всички събрани в хода на производството доказателства и несъбиране на доказателства. Сочи се още, че издаденият ревизионен акт е нищожен поради липса на материална компетентност да

издава ревизионни актове, както и липсата на доказателства за наличие на електронен подпис на лицата, които са подписали всички актове и съобщения в ревизионното производство, Твърди се, че и първата ЗВР е нищожна поради липса на доказателства за наличие на електронен подпис. В ревизионното производство са допуснати съществени процесуални нарушения, изразяващи се в невръчване на събраните в хода на ревизионното производство доказателства на ревизирания данъчен субект, което съществено е ограничило правото му на защита. Твърди се още, че облагането по ЗДДФЛ, не може да бъде приложено без да е налице хипотезата на чл.122 от ДОПК, а в хода на ревизията не са предприети действия по извършване на ревизията по особености за това ред. Сочи се още, че по отношение на установените задълженията за ДДС органите по приходите са допуснали нарушение на материалния закон, тъй като не му е издаден Акт за регистрация по ЗДДС, а направо са начислили ДДС. Искане се отмяна на ревизионния акт като незаконно съобразен и Решението на Директор на Дирекция „ОДОП“, и се претендират сторените по делото разноски. В съдебно заседание, жалбоподателят - С. Г. Б. редовно уведомен при условията на чл.138, ал.2 АПК, не се явява. Жалбата му на заявените основания се поддържа от адвокат К., редовно упълномощен, който желае ревизионният акт да бъде отменен. Заявява претенция за присъждане на разноски. Съображенията относно незаконно съобразността на издадения ревизионен акт развива и в представената по делото писмена защита.

Ответникът по жалбата - Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ при ЦУ на НАП-гр.С., редовно уведомен при условията на чл.138, ал.2 АПК, се представлява от юрисконсулт А., редовно упълномощена, която оспорва жалбата като неоснователна и моли да бъде отхвърлена. Заявява претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

СПП редовно уведомена при условията на чл.138, ал.2 АПК, се представлява от прокурор Ю., който изразява становище за основателност на подадената жалба и моли да бъде уважена.

Административен съд София-град след като прецени събраните по делото доказателства, ведно с доводите, възраженията и изразените становища на страните, при условията на чл.142, ал.1 АПК, вр. с чл.188 ГПК, прие за установено следното:

Със Заповед №1621/18.05.2009 година на Изпълнителен директор на НАП - [населено място] Т. П. е назначена за държавен служител на длъжността - Главен инспектор по приходите при ТД на НАП-С. считано от 01.06.2009 година.

Със Заповед № 203.1/21.03.2012 година на Изпълнителен директор на НАП-гр. С. П. А. И. е преназначен на длъжността - Главен инспектор по приходите при ТД на НАП-С., считано от 26.03.2012 година.

Със Заповед №1-486/26.06.2014 година на Директор ТД на НАП - С. В. А. В. е преназначена на длъжността Началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП-С., считано от 01.07.2014 година.

Със Заповед № РД-01-803/07.06.2017 година, Директор ТД на НАП - С. наредил функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2 от ДОПК, считано от 01.06.2017 година да се изпълняват от поименно изброени служители, измежду които и В. А. В. на длъжност - Началник сектор „Ревизии“ и определил техните заместници.

Със ЗВР №Р-22221518001620-020-001/20.03.2018 година, В. А. В. на длъжност - Началник сектор „Ревизии“ възложила да бъде извършена ревизия на С. Г.

Б., определила състава на ревизиращия екип-П. Т. П. на длъжност-главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията,П. А. И.-Главен инспектор по приходите,обхвата на ревизията по видове и по периоди- данък върху годишната данъчна основа по чл.17 от ЗДДФЛ за периода от 01.01.2014 година-31.12.2016 година, ДДС за периода 01.02.2015 година 31.12.2016 година,ДОО за самоосигуряващи се лица-01.01.2014 година, Вноски за здравно осигуряване– за осигурители за периода- 31.01.2014 година-31.12.2016 година,срока,в който следва да завърши ревизията-три месеца,считано от датата на връчване на заповедта за възлагане.

Последната е връчена лично срещу подпис на ревизирувания данъчен субект на дата 24.04.2018 година/ видно от разписката,неразделна част от ЗВР, приложена на гърба на лист 27 от делото.

Със Заповед № РД-01-1114/29.06.2018 година, Директор ТД на НАП- наредил функциите на ръководител екипи в сектор“ Ревизии“, Отдел“ Ревизии“, Дирекция“ Контрол в ТД на НАП- С. да се изпълняват за периодите от 01.07.2018 година до 31.10.2018 година включително от органи по приходите, изброени поименно, измежду които и П. Т. П. на длъжност- Главен инспектор по приходите.

Със Заповед за изменение на Заповед за възлагане на ревизия №Р-22221518001620-020-002/20.07.2018 година,органът,възложил ревизията В. А. В. на длъжност- Началник сектор„Ревизии“,определил нов срок за завършване на ревизията до 24.08.2018 година.

Заповедта за изменение на заповед за възлагане е връчена лично срещу подпис на ревизирувания данъчен субект на дата 27.07.2018 година.

С нова Заповед за изменение на Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221518001620-020-003/22.08.2018 година органът,възложил ревизията-В. А. В. на длъжност- Началник сектор“Ревизии“определил нов срок за завършване на ревизията – до 24.09.2018 година.

Новата ЗВР е връчена лично срещу подпис на ревизирувания данъчен субект на дата 25.08.2018 година.

На 04.10.2018 година, органите по приходите, включени в състава на ревизиращия екип съставили Ревизионен доклад №Р-22221518001620-092-001, с който предложили да бъдат установени задълженията на ревизирувания данъчен субект за процесните периоди.

РД е връчен лично на ревизирувания данъчен субект на 31.10.2018 година.

Със Заповед №РД-01-1945/31.10.2018 година Директор ТД на НАП- С. наредил функциите на ръководители на екипи в Сектор“Ревизии“,Отдел“Ревизии“,Дирекция“ Контрол при ТД на НАП- С. за времето от 01.11.2018 година до 31.10.2020 година да се изпълняват от поименно изброени служители- органи по приходите, измежду които и П. Т. П.- на длъжност – Главен инспектор по приходите.

На 14.11.2018 година ревизируваният данъчен субект депозирал молба до ревизиращия екип,с която поискал удължаване на срока за представяне на писмено възражение срещу съставения ревизионен доклад.

На 15.11.2018 година,П. Т. П. на длъжност Главен инспектор по приходите удължил срока за представяне на възражение срещу съставения Ревизионен доклад до 14.12.2018 година.

На 18.12.2018 година, В. А. В. на длъжност- Началник сектор“ Ревизии“и П. Т. П. на длъжност-главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията издали

обжалвания РА №-22221518001620-091-001,с който установили задълженията на ревизирия данъчен субект по видове и по периоди,подробно посочени в него.

РА е връчен на електронния адрес на жалбоподателя на дата 07.01.2019 година.

На 18.01.2019 година,ревизирият данъчен субект депозирал жалба до Директор на Дирекция” ОДОП срещу съставения РА, а жалбата е постъпила в Дирекция“ОДОП“ на 23.01.2019 година.

Между жалбоподателя и Директор на Дирекция“ ОДОП“ е сключено Споразумение за удължаване срока за произнасяне по жалбата срещу ревизионния акт на дата 19.03.2019 година,като същият е съответно продължен до 26.06.2019 година.

С Решение №1094/25.06.2019 година, Директор на Дирекция“ОДОП“ потвърдил обжалвания Ревизионен акт в оспорената част на установения резултат по ЗДДФЛ за 2014 година, 2015 година и 2016 година, по ЗДДС за данъчни периоди месец 02.2016 година, месец 07.2016 година, месец 08.2016 година, от месец 10.2016 година до месец 12.2016 година, вноските за ДОО за 2014 година, 2015 и 2016 година, оставил без разглеждане жалбата на С. Г. Б. срещу Ревизионен акт в частта по ЗДДС за данъчни периоди от месец 02.2015 година до месец 01.2016 година включително, от месец 03.2016 година до месец 06.2016 година включително от месец 09.2016 година, както и в частта на вноските за здравно осигуряване за периодите- от 31.01.2014 година до 31.12.2016 година и прекратил производството по жалбата в тази част.

Решението е връчено на електронния адрес на жалбоподателя на дата 08.07.2019 година.

По делото са приложени всички събрани в хода на ревизионното производство доказателства,описани в 2 броя папки приложения както и събраните в хода на съдебното производство.

Назначена е,изслушана и неоспорена от страните основна съдебно-счетоводна експертиза.В заключението си вещото лице е дало подробен отговор на въпросите ,поставени му ката задача.

Разпитан в съдебно заседание експертът заявява ,че поддържа заключението си.

С оглед на така установената фактическа обстановка,Административен съд София-град намира предявената жалба за процесуално допустима/ предвид обстоятелството, че се иска обявяване на нищожността на ревизионния акт, съгласно нормата на чл.149,ал.5 от АПК/ приложим по силата на препаращата норма на параграф 2 от ДР на ДОПК- искане за обявяване на нищожност може да се предяви без ограничение във времето/от легитимирана страна и при наличие на правен интерес от обжалване.Разгледана по същество,жалбата се явява неоснователна. Съображенията за това са следните:

При проверката законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, съдът следва да извърши преценка дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма,спазени ли са процесуално-правните и материално правните разпоредби при издаването му-това са така наречените условия за редовно действие на ревизионния акт, залегнали в разпоредбата на чл.160,ал.2 ДОПК.

Обжалваният Ревизионен акт №Р-22221518001620-091-001/18.12.2018 година,е издаден от компетентни органи-това е органът,възложил ревизията- В. А. В. на длъжност Началник сектор“ Ревизии“- орган, възложил ревизията и П. Т. П. на длъжност-главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията.От приложените по делото писмени доказателства се установява,че лицето В. А. В. е заемала длъжността-Началник сектор“Ревизии“към датата на издаване на ЗВР и РА и

е определена за орган, който може да възлага ревизии по реда на чл.112 от ДОПК въз основа на изрична Заповед на Директор ТД на НАП-С. от 07.06.2017 година. Установено е още, че лицето П. Т. П. е заемала длъжността- главен инспектор по приходите и е определена за ръководител на ревизията. Наред с това е установено, че и другият орган по приходите, включен в състава на ревизиращия екип- П. И. към датата на издаване на ЗВР и РД е заемал длъжността- главен инспектор по приходите.

Настоящият съдебен състав намира, че ревизионният акт е издаден от органи по приходите, посочени в нормата на чл.119, ал.1 от ДОПК в сила от 01.01.2013 година- органът, възложил ревизията и органът по приходите, определен за ръководител на ревизията. Промяната в органите, които могат да издават ревизионен акт води и до промяна в самия ред за издаване на акта, както и до промяна в самата процедура по издаване на РА. Измененията на чл.119 от ДОПК, са в сила от 01.01.2013 година и засягат само и единствено образуваните след тази дата ревизионни производства. Ревизионното производство се образува с издаването на заповедта за възлагане на ревизия/ аргумент от разпоредбата на чл.112, ал.1 от ДОПК. В конкретния случай, ревизионното производство е първо, образувано е на дата 20.03.2018 година/ с издаване на първата ЗВР от 20.03.2018 година – след влизане в сила на цитираното изменение на нормата на чл.119, ал.1 от ДОПК и същото е приключило по реда на измененията, цитирани в тази правна норма, което обуславя и издаването на РА от компетентни органи по смисъла на сочената разпоредба. Ревизионното производство се образува с издаването на заповедта за възлагане на ревизия/ аргумент от разпоредбата на чл.112, ал.1 от ДОПК. В конкретния случай, ревизионното производство е първо и е започнало на дата 20.03.2018 година, когато вече са били в сила измененията на нормата на чл.119 от ДОПК, като обжалваният ревизионен акт е издаден именно от органи по приходите, посочени в нормата на чл.119, ал.1 от ДОПК и то при действието на новата редакция в сила от 01.01.2013 година.

Наред с това, в ТР № 5/2016 година по Тълкувателно дело № 10/2016 година на Общото събрание на ВАС, е посочено, че “Според чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК ревизията може да се възлага от органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция. **Чл. 118, ал. 2 ДОПК разпорежда, че ревизионният акт се издава от органите по приходите, посочени в чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за Националната агенция за приходите. Според последната разпоредба това са служителите, заемащи длъжност „държавен експерт по приходите”, „държавен инспектор по приходите”, „главен експерт по приходите”, „старши експерт по приходите”, „експерт по приходите”, „главен инспектор по приходите”, „старши инспектор по приходите” и „инспектор по приходите”. Чл. 119, ал. 2 ДОПК (действаща редакция ДВ, бр. 82/2012 г., в сила от 01.01.2013 г.) разпорежда, че ревизионният акт се издава от органа възложил ревизията и ръководителя на ревизията, в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение. Предишната редакция на текста (в сила до 01.01.2013 г.) предвижда органът възложил ревизията, да определи със заповед компетентния да издаде ревизионния акт орган по приходите. Нормата на чл. 119 ДОПК урежда конкретната процедура по издаването на ревизионния акт. Разликата в двете редакции на чл. 119, ал. 2 ДОПК – тази от първоначалното приемане на кодекса до 31.12.2012 г. и сега действащата от 01.01.2013 г. е в това, че при старата редакция определянето на конкретния орган, компетентен да издаде**

ревизионния акт, се случва в края на процедурата, а според сега действащата редакция това се определя в самото начало. И при предишната, и при сега действащата редакция на чл. 119, ал. 2 ДОПК, органът по приходите възложил ревизията, определя издателя на ревизионния акт. За да е налице валидно издаден ревизионен акт в общата хипотеза на чл. 119, ал. 2 ДОПК, последният следва да е издаден от две лица : 1. от орган по приходите, определен за ръководител на ревизията със заповедта за възлагането на ревизията и 2. от органа, имащ качеството на „възложил ревизията”, определен за това с акт на директора на компетентната териториална дирекция. Нормата на чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК не поставя изискване каква длъжност следва да заема определения от териториалния директор орган по приходите. Единственото условие е това лице да притежава качеството „орган по приходите”. Кой са органи по приходите е дефинирано в разпоредбата на чл. 7, ал. 1, т. 1 - 4 ЗНАП, в това число и лицата по т. 3 – директори на дирекции, началници на отдели и сектори – най-честият кръг от служители, определяни от териториалния директор за лица по чл. 112, ал. 2 ДОПК. Тълкуването на разпоредбите на чл. 118, ал. 2 и чл. 119, ал. 2 ДОПК води до извода, че нормата на чл. 118, ал. 2 дефинира какво представлява ревизионният акт и кой го издава по принцип, докато разпоредбата на чл. 119, ал. 2 ДОПК урежда конкретната процедура по издаване на ревизионния акт. Нормата на чл. 118, ал. 2 ДОПК е свързана със старата редакция на чл. 119, ал. 2 ДОПК, когато ревизионният акт се издава еднолично, поради което тя не е съобразена с изменението на разпоредбата в сила от 01.01.2013 г. По отменената вече редакция на чл. 119, ал. 2 ДОПК, издателят на акта е едноличен орган, като това не е органът възложил ревизията, и той следва да е в кръга на лицата, посочени в чл. 118, ал. 2 ДОПК. След изменението на чл. 119, ал. 2 ДОПК от 01.01.2013 г. ревизионният акт се издава съвместно от два органа – единият е органът възложил ревизията, а другият е ръководителят на ревизията. Изменението на разпоредбата касае както органа издател на акта, така и начина на определяне на издателя на акта: по отменената редакция с нарочна заповед, а по сега действащата редакция единият е определен по силата на закона и заповедта на териториалния директор - чл. 112, ал. 2, т. 1 във вр. с чл. 119, ал. 2 ДОПК, а вторият от първия орган въз основа на заповедта за възлагане на ревизия – чл. 113, ал. 1, т. 2 ДОПК.

Следователно разпоредбата на чл. 119, ал. 2 ДОПК, в редакцията след 01.01.2013 г., определя качествата на лицата, които са компетентни да издадат ревизионния акт и при проверка за действителността на акта следва да се установи дали тези качества са налице. Не намира опора в закона тезата, че разпоредбите на чл. 118, ал. 2 и чл. 119, ал. 2 ДОПК следва да се прилагат кумулативно. Нормата на чл. 119, ал. 2 ДОПК в предишната си редакция (в сила до 01.01.2013 г.) не посочва изрично какви длъжности следва да заемат органите по приходите, които следва да издадат ревизионния акт. Нормата единствено поставя условие този орган да бъде посочен от този, чиято е компетентността по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК за възлагане на ревизия. След като в сега действащата разпоредба на чл. 119, ал. 2 ДОПК императивно са посочени лицата, които издават ревизионния акт, като липсва изрично оправомощаване на органа по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК (липсва изискване за издаване на заповед за определяне на компетентен орган 3.), то не е необходима и конкретизацията на длъжностното качество на органите, каквато конкретизация се прави от нормата на чл. 118, ал. 2 ДОПК. Ако има такава конкретизация, то тя се отнася единствено и само по отношение на лицата от ревизиращия екип, определени

със заповедта по чл. 113, ал. 1, т. 2 ДОПК, но не и по отношение на лицето възложило ревизията, за което има единствено изискване да е орган по приходите по смисъла на чл. 7, ал. 1 ЗНАП. Сега действащата редакция на чл. 119, ал. 2 ДОПК няма по-тясно приложно поле от предишната редакция. Поради това не може да бъде изграден извод, че и двамата съставители на ревизионния акт следва да са в кръга на лицата, посочени в чл. 7, ал. 1, т. 4 ЗНАП. Според действалата до 01.01.2013 г. Редакция на чл. 119, ал. 2 ДОПК, ревизионният акт се издава само от едно лице, за чието оправомощаване се издава нарочна заповед, докато според сегашната редакция ревизионният акт се издава от две лица, едното от които е лицето възложило ревизията, а другото е лицето, което е било ръководител на екипа. Включването в кръга на тези лица на лицето възложило ревизията води до извод, че целта на изменението на закона е да се обезпечи участието на контролния орган, възлагащ ревизията, в крайния акт, с която приключва производството, за да се оптимизира качеството на процеса. Приетото изменение на чл.119, ал. 2 ДОПК не стеснява приложното поле на разпоредбата. Разпоредбите на чл. 118, ал. 2 и чл. 119, ал. 2 ДОПК се намират в един и същ нормативен акт – ДОПК. Следователно те са равни по степен императивни норми, определящи компетентните лица да издават ревизионни актове. Под „досегашен ред“ следва разбира издаването на ревизионни актове по висящи производства да продължи съобразно изискванията на чл.118,ал.2 във вр. с чл. 119, ал. 2 ДОПК в редакцията до 01.01.2013 г. С нормата на § 35,ал.1 от ПЗР на ЗИДДОПК – ДВ, бр. 82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 година ясно е изразена волята на законодателя след 01.01.2013 година ревизионните актове по новообразуваните производства да бъдат издавани от органите, определени по действащата редакция на чл. 119, ал. 2 ДОПК. Поради това не може да се твърди, че нормата на чл. 118, ал. 2 ДОПК въвежда ограничение по отношение на органите, издаващи ревизионния акт по чл. 119, ал. 2 ДОПК. Материалната компетентност за издаване на ревизионния акт по отношение на органа, който издава заповедта за възлагане на ревизията, произтича по силата на закона - чл. 119, ал. 2 ДОПК, а не по силата на заповедта на териториалния директор по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК. Поради това не намира подкрепа в закона тезата, че този орган има само процесуална компетентност да издаде акта, а да няма материална такава“.

Всички актове в ревизионното производство– ЗВР,РД и РА са издадени от органи по приходите,които са притежавали квалифициран електронен подпис. Съгласно чл. 3 от Закон за електронния документ и електронни удостоверителни услуги/заглавието е изменено- преди Закон за електронния документ и електронния подпис/ (Изм. - ДВ, бр. 85 от 2017 г.) 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.), наричан по-нататък "Регламент (ЕС) № 910/2014".(2) (Доп. - ДВ, бр. 85 от 2017 г.) Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ съдържащ електронно изявление. В редакцията, действаща към момента на издаване на ЗВР, РД и РА,съгласно ЗЕДЕП, чл.3,ДВ. бр.34 от 6 Април 2001година- Електронен документ е електронно изявление, записано върху магнитен, оптичен или друг носител, който дава възможност да бъде възпроизведено.) Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. Съгласно чл.4 от ЗЕДЕП,автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното

изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл. 13 от ЗЕДЕП (Изм. - ДВ, бр. 100 от 2010 г., в сила от 01.07.2011 г.) Електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на [чл. 16](#).) Електронният подпис по ал. 3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал. 1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай, [ЗВР](#), РД, както и РА, са създадени като електронни документи по смисъла на [чл. 3, ал. 1 ЗЕДЕП](#), по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал. 2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронни документи, подписани от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, те са изпратени като електронни съобщения и връчени на ревизираното дружество 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 ДОПК](#), тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на [чл. 13, ал. 1 ЗЕДЕП](#) електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство. Квалифициран електронен подпис, съгласно ал. 3 и ал. 4 е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16 и именно той има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, следователно е необходимо да е спазено изискването на чл. 16, ал. 1, т. 1, според което той трябва да е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за КЕП, отговарящо на изискванията на чл. 24 и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Автентичността на всеки един документ /частен свидетелстващ и официален свидетелстващ или диспозитивен/ може да бъде оспорена по реда на [чл. 193 ГПК](#) и в този случай съдът е длъжен да провери дали този документ действително материализира изявление, направено от лицето /органа/, сочен като негов автор или не. По делото са представени Удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги, със съдържанието по [чл. 24, ал. 1 ЗЕДЕП](#), обосновава извод за това, че [ЗВР](#), РД РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в ал. 4 на [чл. 13 ЗЕДЕП](#) е въведена фикция за саморъчен подпис.

Наред с това, документите са представени и в електронен вид, като в случая процесуалният представител на жалбоподателя не е оспорил нито представените документи на хартиен носител, нито представения документ в електронен вид. От така представените заверени преписи на хартиен носител, се установява, че актът, издаден като електронен документ е подписан с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията - В. А. В.-Началник сектор "Ревизии" в Дирекция "Контрол" на ТД на НАП - С. и на ръководителя на ревизията - от П. Т. П. на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП - С.. За да е валидно подписан

съгласно [чл. 120, ал. 1, т. 8 ДОПК](#) в случаите, когато е издаден като електронен документ, ревизионният акт следва да е подписан с квалифициран електронен подпис на органите по [чл. 119, ал. 2 ДОПК](#), така че по силата на законовата фикция в [чл. 13, ал. 4 във връзка с ал. 3 от Закона за електронния документ и електронния подпис](#) /ЗЕДЕП/, електронните подписи да имат значението на саморъчни подписи. В конкретния случай, от доказателствата по делото е безспорно установено, че не само РА, но и ЗВР и РД са създадени като електронни документи и са подписани от лица, които притежават квалифициран електронен подпис. Наред с това, налице са и доказателства, че и лицето П. И.-другият орган по приходите, включен в състава на ревизиращия екип, също е притежавал квалифициран електронен подпис.

В тази насока неоснователен е доводът на жалбоподателя, че ревизионният акт е нищожен поради липса на компетентност у лицата, които са го издали и липсата на доказателства за електронен подпис, защото от всички събрани в хода на производството доказателства е видно, че лицата, които са участвали в ревизионното производство са притежавали съответната компетентност и квалифициран електронен подпис. В най-общ смисъл, компетентността на определен административен орган посочва кръга от въпроси, с които той е оправомощен да се занимава, както и правомощията, с които органът разполага за решаването на тези въпроси и с оглед издаването на юридически/административни актове/, компетентността представлява нормативно признатата способност на даден орган да издаде определен акт. Компетентността на държавните органи е израз на специализацията на функциите на държавно управление и очертава кръга от задачи, възложени на отделните органи по осъществяването на определени държавни функции. Най-често, компетентността се определя като система от правомощия-съвкупност от права и задължения от особен характер, предоставени на органа за осъществяване на държавната власт. Значението на компетентността при издаване на административни актове е толкова голяма, че законодателят отчитайки тази значимост е въздигнал липсата на компетентност в първото основание за оспорване на административните актове-чл.146, т.1 АПК/приложим по силата на препращащата норма на параграф 2 от ДОПК/. В конкретния случай от всички събрани доказателства е видно, че лицата, които са участвали в ревизионното производство са притежавали компетентност както да възлагат ревизии, така и да участват в нея и да издават съответните актове в това число и в електронен вид като електронни документи и са подписани с електронен подпис. Настоящата съдебен състав намира за уместно да укаже на жалбоподателя и не негови я процесуален процесуален пердстевител, че когато дедни идаминситартивен акт е нищжоне ,то йне се отмне като незаконъсборазен, пасе обявява като нищожен.

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в чл.120, ал.1 ДОПК задължителни реквизити-името и длъжността на органа, който го издава, номер и дата, данни за ревизираното лице, обхвата на ревизията, извършените действия в ревизионното производство, мотиви за издаването му, разпоредителна част, в която са определени задълженията на ревизираното лице, пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва, подпис на органа по приходите, който го е издал. Към ревизионния акт е приложен ревизионен доклад, който е вътрешно служебен акт. Ревизионният доклад е подписан от органи по приходите, които са участвали в ревизионното производство и притежаващи квалифициран електронен подпис.

В ТР №5 /22. 06. 2015 година на ВАС“ е посочено, че макар че ревизионният доклад е основен акт във фазата на извършване на ревизионното производство, той е процесуален акт по смисъла на чл. 21, ал. 5 АПК. Независимо че разпоредбата на чл. 120, ал. 2, изр. първо от ДОПК сочи, че той

се прилага към ревизионния акт и е неразделна част от него, то от това не следва, че законодателят е предвидил изискване волята на издателя на ревизионния акт да се наслажда върху волята на съставителите на ревизионния доклад и в тази кумулативност на двете волеизявления да се упражнява съвместна компетентност за издаването на ревизионния акт⁴.

„Друг извод не следва от сезиращата функция на ревизионния доклад и свързаните с момента на издаването му срокове, тъй като уведомяването на органа, възложил ревизията, не е правопораждащ факт за възникването на компетентността за издаването на ревизионния акт. Тя не произтича от ревизионния доклад, а е нормативно установена и персонално определена, поради което пороците на ревизионния доклад не рефлектират върху валидността на ревизионния акт. В качеството си на процесуален акт ревизионният доклад е процесуална предпоставка за издаването на ревизионния акт, а при липса на процесуална предпоставка е налице неспазване на процесуалните разпоредби по смисъла на [чл. 160, ал. 2 ДОПК](#), но не и толкова тежък порок, който да обуслови извод за нищожност на РА. Ревизионният доклад е подписан от всички органи по приходите, включени в състава на ревизиращия екип, а дори и да не е подписан от всички, участващи в ревизията органи по приходите, то това не може да обуслови нищожност на издадения ревизионен акт, защото пак в същото Тълкувателно решение е изрично е посочено, че съгласно чл. 117, ал. 2, т. 10 ДОПК изискването за подписване на ревизионния доклад от неговите съставители е задължителен реквизит на ревизионния доклад от външна страна, т.е. част от нормативно установените изискванията за форма на ревизионния доклад. Разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, която предвижда, че ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт, не дерогира систематично предхождащата я норма на чл. 120, ал. 1, т. 5 ДОПК, включваща сред задължителните реквизити на ревизионния акт наличието на мотиви за издаването му. И двете разпоредби са част от чл. 120 ДОПК, озаглавен „Съдържание на ревизионния акт“, а това сочи, че ревизионният доклад също е част от нормативно изискуемото съдържание на ревизионния акт. При наличие на порок в законоустановената форма, изразяващ се в липса на мотиви, опорочаването също не е толкова съществено, че да се приравни с пълна липса на форма, а оттам и на волеизявление, поради което отново не мотивира извод за нищожност на издадения ревизионен акт. Горното обосновава заключението, че не е налице нищожност на ревизионния акт, ако в ревизионния доклад, който е неразделна част от него, не е спазено изискването на чл. 117, ал. 2, т. 10 ДОПК за полагане на подписи от всички органи по приходите, които са го съставили“.

Ревизионният доклад е съставен в предвидения 14 дневен срок от изтичане на срока за завършване на ревизията. Съгласно чл. 117 от ДОПК, ревизионният доклад се съставя от ревизиращия орган по приходите не по-късно от 14 дни след изтичането на срока за извършване на ревизията, но съставянето на ревизионния доклад след този срок, не може да доведе до незаконосъобразност на ревизионния акт, защото сроковете за съставянето на ревизионния доклад и за издаване на РА са инструктивни, а не преиклузивни и с изтичането им не се погасява правото на органа да го състави, респективно да го издаде. В този смисъл е и трайно установената и непротиворечива съдебна практика, изразена в редица съдебни решения, измежду които и в РЕШЕНИЕ № 10566 ОТ 11.07.2013 Г. ПО АДМ. Д. № 3654/2013 Г., I ОТД. НА ВАС, РЕШЕНИЕ № 11595 ОТ 19.09.2011 Г. ПО АДМ. Д. № 75/2011 Г., VIII ОТД. НА ВАС, РЕШЕНИЕ № 17370 ОТ 20.12.2013 Г. ПО АДМ. Д. № 5861/2013 Г., VIII ОТД. НА ВАС и редица други решения.

Нарде с това, орагните по приходите са увалжили сакенто на жалбопателя за

удължаване асорка за перадресиране на писемно възбуждане срещу съставния ревизионен доклад, / соркът е дълъжен се дини чешезец до 14.12.2018 година , но жалабподателя не е се е възползавла то това свое право.

Връчването на ЗВР, РД и РА е станало при спазване на разпоредбата на чл. 29 ал.6 от ДОПК, според която съобщенията се връчват на лицето, негов представител или пълномощник, член на орган на управление или на негов служител, определен да получава книга или съобщения. В конкретната хипотеза всички актове и съобщения са връчени на както лично на жалбоподателя, така и на електронния адрес на жалбоподателя. Съгласно, чл.30, ал.6 от ДОПК, електронното съобщение се смята за връчено, когато адресатът изпрати потвърждение за получаването му чрез обратно електронно съобщение, активиране на електронна препратка или изтеглянето му от информационната система на компетентната администрация. Съдържанието на електронното съобщение се удостоверява чрез заверена от органа по приходите разпечатка на запис в информационната система. На следващо място, в [ДОПК в частност в разпоредбата на чл.113, чл.117 и чл.120 не са конкретизирани начините на връчване на актовете, издавани в хода на ревизионното производство, но](#) следва да бъде отбелязано, че разпоредбите за връчване и за удостоверяване на връчването на съобщения, се намират в общите разпоредби на ДОПК и са приложими и за останалите производства в Кодекса- аргумент от разпоредбата на чл.33 от ДОПК-Приложимост на разпоредбите-по реда и в сроковете, посочени в тази глава, се връчват всички подлежащи на връчване актове, документи и книга, издавани от органите по приходите и публичните изпълнители, с изключение на актовете, документите и книгата за реализиране на административнонаказателната отговорност, за които се прилага [Законът за административните нарушения и наказания](#). С оглед на това, настоящият съдебен състав намира, че при връчване на актовете и съобщенията, издадени от органите по приходите в хода на ревизионното производство не са допуснати съществени нарушения, които са ограничили както правото на участие на ревизираното лице в производството, така и правото му на защита.

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в чл.120, ал.1 ДОПК задължителни реквизити-името и длъжността на органите, които го издават, номер и дата, данни за ревизираното лице, обхвата на ревизията, извършените действия в ревизионното производство, мотиви за издаването му, разпоредителна част, в която са определени задълженията на ревизираното лице, пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва, подписи на органите по приходите, които са го издали. Към ревизионния акт е приложен ревизионен доклад, играещ ролята на мотиви. В тази насока неоснователен е доводът на процесуалния представител на жалбоподателя, че ревизионният акт е немотивиран.

При издаването му, органите по приходите са спазили процесуално- правните разпоредби.

Ревизионното производство е първо, като производството е започнало със заповед за възлагане на ревизия, с която органът, възложил ревизията определил срока за завършването и- до три месеца, считано от връчване на същата. Поради недостатъчност на срока, органът, възложил ревизията с нови две заповеди за изменение удължил срока на ревизията с още два месеца , като удължаването е извършено в съответствие с нормата на чл.114, ал.2 от ДОПК и то органа, възложил ревизията. Ревизионният доклад е издаден именно в срока, предвиден за приключване на ревизията, а РА е издаден след изтичане на срока за представяне на възбуждане срещу съставения РД. Неоснователен е доводът на жалбоподателя и на неговия процесуален представител, че при издаването на ревизионния акт са

допуснати съществени нарушения на съдопроизводствените правила в посока необсъждане на приложените доказателства. На първо място, соченото нарушение на чл.37,ал.2 от ДОПК-че всички събрани доказателства подлежат на обективна преценка и анализ засяга материалната законосъобразност на издадения РА, а не допуснати нарушения на процесуалните правила. На второ място,за допуснато нарушение на процесуалните правила би могло да се говори само и единствено,ако органът по приходите не е събрал доказателства- и то относими,нещо, което в случая на е налице. На следващо място, дори и да е допуснато нарушение на процесуалните правила при издаване на ревизионния акт, то съдът не притежава правомощия да го отмени на това основание и да върне преписката за ново произнасяне,а е длъжен да разгледа спора по същество и в ДОПК не е предвидена разпоредба, при която съдът, както при ИАА да върне административната преписка на органа,издал обжалвания акт с указания за ново произнасяне. В своята практика Върховният административен съд многократно е имал поводи да посочи, че срокът по [чл. 117, ал. 1 от ДОПК](#) не е преклузивен, а изтичането му се отразява единствено на годността на събраните след този момент доказателства. По аргумент от [чл. 119, ал. 2 от ДОПК](#), РД е неразделна част от РА и неговата законосъобразност не подлежи на самостоятелен съдебен контрол, а се преценява във връзка с основанията за законосъобразност на РА/ РЕШЕНИЕ № 10566 ОТ 11.07.2013 Г. ПО АДМ. Д. № 3654/2013 Г., I ОТД. НА ВАС/.Сроковете, предвидени както в [чл. 117, ал. 4](#), така и в [чл. 119, ал. 4 от ДОПК](#), са инструктивни, а не преклузивни. По прилагането на тези разпоредби има трайна практика на ВАС. Действително, нормите на чл. 114, ал. 1 и 2 са императивни, но установените в тях срокове се отразяват единствено на годността на събраните след изтичането на сроковете доказателства. Тяхното неспазване не може да съставлява самостоятелно основание за отмяна на ревизионния акт. От значение за процесния случай е, че не е възпрепятствано правото на защита на ревизираното лице и на възможността му да подаде възражение срещу ревизионния доклад, съответно жалба срещу РА. Сроковете за това започват да текат от датата, следваща датата на връчване на съответния акт, а не от датата, на която е следвало да бъдат издадени/РЕШЕНИЕ № 6178 ОТ 09.05.2014 Г. ПО АДМ. Д. № 10530/2013 Г., VIII ОТД. НА ВАС. .Неоснователен е доводът на жалбоподателя, че при издаването на ревизионния акт са допуснати съществени процесуални нарушения в посока невръчване на описите към РД, които съставляват задължителен реквизит съгласно чл.117,ал.1,т.9 от ДОПК, защото на първо място, задължение на органите по приходите е да връчат съставения ревизионен доклад на ревизираното лице. В нормата на чл.117 от ДОПК няма вменено задължение на органите по приходите да връчват заедно с ревизионния доклад и всички събрани доказателства в хода на ревизионното производство..Неоснователен е доводът на жалбоподателя, че при издаването на ревизионния акт са допуснати съществени нарушения в посока необсъждане на доказателствата и несъбирането на относимите доказателства, защото в хода на ревизионното производство,органите по приходите са събрали относимите доказателства.Наред с това, дори и да не събрани доказателства в хода на ревизионното производство, то няма правна пречка същите да бъдат представени и в хода на съдебното.

При издаване на ревизионния акт са спазени материално- правните разпоредби на ЗДФЛ, на ЗДДС и на КСО.

Правната регламентация на облагането на доходите на физически лица се съдържа в ЗДФЛ в сила от 01.01.2007 година. В предметния обхват на закона, е облагането на доходите на физическите лица, включително от дейност като едноличен търговец. В чл.12 от ЗДФЛ, е посочено, че обект на облагане са доходите не местни и чуждестранни лица/ данъчно задължени по смисъла на чл.3 от закона/- това са

местните и чуждестранните физически лица, които са носители на задължението за данъци по този закон и местните и чуждестранните лица, задължени да удържат и внасят данъци по този закон. Съгласно чл.6 от ЗДДФЛ, местните физически лица са носители на задължението за данъци за придобити доходи от източници в Република България и в чужбина. В чл.10 от ЗДДФЛ са посочени видовете доходи в зависимост от източника - доходи от трудови правоотношения, доходи от стопанска дейност като едноличен търговец, доходи от друга стопанска дейност, доходи от наем или от друго възмездно предоставяне за ползване на права или имущество; доходи от прехвърляне на права или имущество, доходи от източници по [чл. 35](#), както и доходи, облагаеми с окончателни данъци по този закон.

Според чл. 12. 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 закон. Данъчната година е календарната година по аргумент от разпоредбата на чл.15 от ЗДДФЛ. По силата на чл. 16, ал.,1 от ЗДДФЛ, облагаемият доход и данъчната основа се определят за всеки източник на доход поотделно съгласно разпоредбите на този закон, като при определяне на облагаемия доход не се включват доходите, подлежащи на облагане с окончателни данъци по реда на този закон или с окончателни данъци по реда на [Закона за корпоративното подоходно облагане](#), както и доходите, подлежащи на облагане с патентен данък по реда на [Закона за местните данъци и такси](#). В чл.8 от ЗДДФЛ е посочено, че доходите, които произтичат от стопанска дейност чрез определена база на територията на Република България или от разпореждане с имуществото на такава определена база, са от източник в Република България. Съгласно чл.8, ал.6 от ЗДДФЛ от източник в Република България са и изрично изброени доходи, начислени/изплатени от местни лица, от търговски представителства, както и от място на стопанска дейност или определена база в Република България. Видовете доходи от своя страна са визирани в нормата на чл.10 от Закона и се квалифицират в зависимост от източника на доходи- доходи от трудови правоотношения, доходи от стопанска дейност като едноличен търговец, доходи от друга стопанска дейност, доходи от наем или от друго възмездно предоставяне за ползване на права или имущество, доходи от прехвърляне на права или имущество, доходи от източници по [чл. 35](#), както и доходи, облагаеми с окончателни данъци по този закон, а в зависимост от формата на плащане доходите могат да бъдат парични и непарични. Придобиването на доходи е регламентирано в чл. 11 от закона- Ако не е предвидено друго в този закон, доходът се смята за придобит на датата на плащането - при плащане в брой, заверяването на сметката на получателя на дохода или получаването на чека - при безналично плащане, получаването на престацията - за непаричен доход. 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 закон. Данъчната година е календарната година, а когато в този закон е предвидено приспадане на разходи, при определяне на облагаемия доход от съответния източник се вземат предвид разходите, определени по този закон.

От събраните доказателства е видно, че жалбоподателят е местно физическо лице и подлежи на облагане за доходите си от източници в страната.

За ревизирия период от 01.01.2014 година За периода от 01.01.2014г. до 31.12.2016г. С. Г. Б. е работил по трудови и приравнени на тях правоотношения в [фирма] като адвокат. Реализирани са доходи- За 2014г. в размер на 114 745,95 лева, удържани задължителни осигурителни вноски по реда на КСО и ЗЗО в размер на 2 730,84 лева и ДДФЛ в размер на 12 013,78 лева, а за периода от 01.01.2014г. до 31.12.2016 годипна на С. Г. Б. е изплатен дивидент от Е. България“ О.- за 2014 година

в размер на 25 000,00 лева, удържан данък 1 250,00 лева и получена сума след данък в размер на 23 750,00 лева.

За процесните ревизирани периоди С. Г. Б. е извършвал консултански услуги на територията на Република България по сключени договори с различни клиенти, както и консултански услуги на територията на Република С. по сключени договори с [фирма].

От доказателствата по делото е установено, че на жалбоподателя са изплатени суми от фирми/подадени декларации по чл.57 от ЗОДФЛ и чл.73 от ЗДДФЛ/ се установяват получени доходи от дивиденди по чл.38, ал.1 от ЗДДФЛ и упражняване на свободна професия по чл.29, ал.1, т.3 от ЗДДФЛ за 2014 година в размер на 919 095,96 лева, удържан данък 1 250,00 лева. През 2014 година С. Г. Б. е получил общо 23 469,96 лева/ по сметка в МКБ Ю./ от [фирма] за извършване на консултански услуги в областта на недвижимите имоти по договор от 01.11.2013 година. Съгласно представен анекс, Договорът е прекратен, считано от 30.04.2014 година. На основание чл.43, ал.5 от ЗДДФЛ на лицето не са удържани данъци. Наред с това, от доказателствата по делото е видно, че между [фирма] и С. Б. има сключен Договор за консултантски услуги от 17.11.2014 година, като на 06.01.2016г. на лицето е изплатена сума в размер на 450 000,00 лева, на основание чл.43, ал.5 от ЗДДФЛ на жалбоподателя не са удържани данъци върху изплатените суми. „Т. Г. Холд“ е изплатил на С. Б. по банков път за сключени граждански договори за 2014 година общо в размер на 870 626 лева, като на основание чл.43, ал.5 от ЗДДФЛ на лицето не са удържани данъци върху изплатените суми. Получените суми по граждански договори и упражняване на свободна професия са възприети от органите по приходи, като недекларирани доходи, в резултат на което през 2014 година са постъпили платени суми по договори с [фирма] и [фирма]. Извършени са плащания през ПОС устройства в търговски обекти, квалифицирани като разходи за издръжка и живот в общ размер на 1014,71 лева, плащани са вноски по ипотечен кредит в размер на 7068,79 лева, по сметка BG 08 С. 9195040477058 в евро през 2014 година са платени вноски по ипотечен кредит 27961,34 лева, платени лизингови вноски 15986,17 лева, вноски по кредит 5000,00 лева, разходи чрез ПОС устройства – храна, гориво, дрехи – 12 838,16 лева, а по сметката са получени дивиденди от [фирма] в размер на 25 467,87 лева, платени лизингови вноски 6300 лева, застраховки 1269,17 лева, разходи чрез ПОС устройства – храна, гориво, дрехи – 8555,37 лева. От сметката са преведени суми към В. И. с основание – заем в общ размер на 5000,00 лева и върнат заем към лицето в размер на 10000,00 лв. По сметката са получени суми 627200,00 лв. с платец [фирма] и основание- договор; от [фирма] – 450000,00 лв. с основание съгласно договор и от [фирма] – 51 757,91 лева с основание – възнаграждение съгласно решение на ОС/факт, установяващ се от приложените по делото доказателства и от заключението на вещното лице, изготвило съдебно-счетоводната експертиза, неоспорена от страните, което настоящата съдебна инстанция намира за обективно и компетентно изготвено, като не е налице превишение на разходите над получените приходи за процесните 2014 година, 2015 година и 2016 година. От доказателствата по делото също е установено, че органите по приходите са определили годишна данъчна основа в размер на 790 709,69 лева, представляваща сума от доходи по трудови правоотношения 120 137,72 лева/ получена като разлика между дохода в размер на 122 868,56 лева и удържаните ЗОВ в размер на 2 730,84 лева и доходи от свободна професия и извънтрудови правоотношения в размер на 670 571,97 лева/ получена като разлика между изплатените възнаграждения в размер на 894 059,96 лева и разходи за дейността 25% в размер на 223 523,99 лева, определен е дължим ДДФЛ в размер на 79 070,97 лева в т.ч за донасяне 67 057,19 лева и лихви за забава в размер на 24

749,69 лева. Неоснователен е доводът на жалбоподателя и на неговия процесуален представител, че облагането по ЗДДФЛ не може да бъде извършено по общия ред, а само по особения ред, предвиден в чл.122 от ДОПК. На първо място, право на органите по приходите съобразно събраните в хода на ревизионното производство доказателства е да преценят по кой ред следва да се извърши ревизията – по общия или по особения ред, визиран в нормата на чл.122 от ДОПК, като законодателят е предоставил такава възможност, чрез използване на израза “ може “. На второ място подобно твърдение, че облагането по ЗДДФЛ може да се извърши само по особения ред, а не по общия е извън волята на законодателя. Следва да бъде посочено, че за да се приложи разпоредбата на чл.122 от ДОПК при установяване на дължимия данък следва да е налице особен случай, който да препятства извършването на ревизия по общия ред. Тези особени случаи са уредени изчерпателно в чл.122 от ДОПК и се установяват обективно от органите по приходите, като съгласно нормата на чл.122, ал.2 от ДОПК основата за облагане с преки и косвени данъци се определя, като органът по приходите взема предвид всяко едно от относимите към съответния данъчен субект обстоятелства, изброени в т.1-16 от същата алинея, като е достатъчно да бъдат приложени само онези от тях, които биха дали възможност на ревизиращия екип да определи облагаемата основа по възможно най- достоверния начин, а облагаемата основа, определена по този начин е базата, върху която съобразно вида на данъка е приложима относимата данъчна ставка от съответния материален закон и се установява размерът на данъчното задължение. Нормата на чл.124, ал. 1 ДОПК изисква, когато данъчният орган установи, че са налице обстоятелствата по [чл. 122, ал. 1](#), той 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, който не може да бъде по-кратък от 14 дни. 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. Следва да бъде посочено още, че по реда на чл.122 от ДОПК фактическите констатации в ревизионния акт се смятат за верни до доказване на противното, но за да може да действа тази презумпция, то следва наличието на основанията по чл.122 от ДОПК да е подкрепено от събраните доказателства. В тази връзка следва да се отбележи, че освен наличието на основанията, посочени в чл.122 от ДОПК да е подкрепено със събраните доказателства, за да е тежестта за насрещно доказване върху лицето, то следва да е налице и друго важно условие – да има фактически констатации. Последните са онази част от акта, която категоризира, описва, систематизира и анализира установените от органа по приходите факти и обстоятелства и тези факти и обстоятелства следва да се подкрепят от събраните по делото доказателства, и ако във фактическите констатации се описват факти и обстоятелства, които не се подкрепят от събраните по производството доказателства, то фактически констатации всъщност липсват. В конкретния случай, органите по приходите са приели от събраните доказателства, че не е налице тази хипотеза и ревизията е проведена по общия ред/ още повече, че както ревизираният данъчен субект, така и лицата, на които са извършени проверки са представили доказателства. Нещо повече дори нито в ЗДДФЛ, нито в ДОПК има изрично посочване, че ревизията по ЗДДФЛ следва да бъде само по особения ред. С оглед на това, законосъобразно органите по приходите са приели, че през 2014 година, жалбоподателят е получил доходи, които не е декларирал в размер на 894 095,96 лева, като е получили доходи от трудови правоотношения в размер на 122 868,56 лева, удържани ЗОВ по реда на КСО и ЗЗО в размер на 2730,84 лева, удържан ДОД-12 013,78 лева, годишна данъчна основа за доходи от трудови

правоотношения – 120 137,72 лева, придобит доход от друга стопанска дейност по чл.29 от ЗДДФЛ от източници в България, доходи от упражняване на свободна професия и доходи от възнаграждения по извън трудови правоотношения 894 095,96 лева, разходи за дейността/ 25%/ от дохода- 223 523,99 лева, годишна данъчна основа за доходи то упражняване на свободна професия и доходи от възнаграждения по извънтрудови правоотношения 670 571,97 лева, суми от годишните данъчни основи по чл.17 от ЗДДФЛ-790 709,69 лева, дължим данък върху годишната данъчна основа -79 070,97 лева, внесен данък-12 013,78 лева,ДОД за внасяне в размер на 67 057,19 лева.Предвид обстоятелството, че сумата не е постъпила в приход на РБ е начислена лихва в размер на 23 315,30 лева.

За 2015 година, жалбоподателят като местно физическо лице също не е подап ГДД по чл.50 от ЗДДФЛ. От доказателствата по делото е установено,че през тази процесна година, жалбоподателят е получил- доходи от адвокатска професия в размер на 63 378,07 лева,удържани задължителни осигурителни вноски по реда на КСО и ЗЗО в размер на 2 254,92 лева и ДОД в размер на 7 042,00 лева, изплатен дивидент от [фирма] в размер на 100 000,00 лева, удържан данък 5 000 лева и получена сума след данък в размер на 95 000 лева. Сумите са преведени по банкова сметка на С. Г. Б. в Р. АД – BG66 RZBV 9155 1010 7479 05.По данни от ИМ на НАП за изплатени суми от фирми на С. Г. Б./ подадени декларации по чл.57 от ЗОДФЛ и чл.73 от ЗДДФЛ/ се установяват получени доходи от дивиденти по чл.38, ал.1 от ЗДДФЛ и упражняване на свободна професия по чл.29, ал.1, т.3 от ЗДДФЛ в размер на 1 061 228,70 лева, удържан данък 5000лева. От доказателствата по делото е видно още, че между С. [фирма] и С. Б. има сключен Договор за консултантски услуги от 01.07.2015 година за срок от 6 месеца,възнаграждението по договора е преведено по банков път на лицето на 01.10.2015г. в размер на 2 933,75 лева, от [фирма]/ правоприемник на [фирма] и [фирма] е начислил възнаграждение на С. Г. Б. по Договор за консултантски услуги от 05.02.2015 година в размер на 123 243,24 лева,удържан е данък в размер на 9 243,24 лева,сума за получаване 114 000 лева, преведена по банков път на лицето на 29 .02.2016 година.На основание чл.43, ал.5 от ЗДДФЛ на лицето не са удържани данъци върху изплатените суми.Получените суми по граждански договори и упражняване на свободна професия са възприети от органите по приходи, като недеklarирани доходи в резултат на което за 2015 година е определена обща годишна данъчна основа в размер на 1 126 470,39 лева, представляваща сума от доходи по трудови правоотношения 70 420,07 лева/ получена като разлика между дохода в размер на 72 674,99 лева и удържаните ЗОВ в размер на 2 254,92 лева и доходи от свободна професия и извънтрудови правоотношения в размер на 1 056 050,32 лева/ получена като разлика между изплатените възнаграждения в размер на 1 408 067,10 лева и разходи за дейността 25% в размер на 352 016,78 лева. Определен е дължим ДОД в размер на 112 647,04 лева в т.ч за довносяне 105 605,04 лева и лихви за забава в размер на 28 224,20 лева Констатирано е, че на 18.12.2015г. по сметка на ревизираното лице в Р. АД – BG86 RZBV 9155 1410 7479 00 са преведени общо 330 000,00 лева от [фирма]/ понастоящем [фирма]/ с посочено основание – съгласно Договор. Установено е, че възнаграждението е за осъществени консултантски услуги лично от жалбоподателя на територията на Република България , съгласно представени обяснения и документи от [фирма] и установено, че не е налице превишение на разходите над получените приходи за процесната 2015 година. С оглед на това законосъобразно органите по приходите са определили годишната данъчна основа по този ред, съответно на това определен годишен данък върху годишната данъчна основа 112 647,04 лева, внесен данък 7042 лева и ДОД за довносяне в размер на 105 605,04 лева, а за невнесеното в срок задължение е начислено законосъобразно

лихва.

За 2016 година жалбоподателят отново не е подал ГДД по чл.50 от ЗДДФЛ за получените от него доходи. Установено е от доказателствата по делото, както и от заключението на вещото лице, изготвило съдебно-счетоводната експертиза, неоспорена от страните че през 2016 година С. Г. Б. е работил по трудови и приравнени на тях правоотношения в [фирма] като адвокат. Реализирани са доходи за 2016 година в размер на 73 958,29 лева, удържани задължителни осигурителни вноски по реда на КСО и ЗЗО в размер на 1 704,09 лева и ДОД в размер на 8 217,62 лева. За 2016 година на С. Г. Б. е изплатен дивидент от Е. България“ О. в размер на 140 000 лева, удържан данък 7 000,00 лева и получена сума след данък в размер на 128 000 лева. От начисления дивидент през 2016г. остават неизплатени 5000 лева към 31.12. 2016 година. Сумите са преведени по банкова сметка на С. Г. Б. в Р. АД – BG66 RZBV 9155 1010 7479 05.

За процесните ревизирани периоди С. Г. Б. е извършвал консултантски услуги на територията на Република България по сключени договори с различни клиенти, както и консултантски услуги на територията на Република С. по сключени договори с [фирма]. По данни от ИМ на НАП за изплатени суми от фирми на С. Г. Б./ подадени декларации по чл.57 от ЗОДФЛ и чл.73 от ЗДДФЛ/ се установяват получени доходи от дивиденти по чл.38, ал.1 от ЗДДФЛ и упражняване на свободна професия по чл.29, ал.1, т.3 от ЗДДФЛ за 2016 година в размер на 5 479 835,05 лева, удържан данък 16 243,24 лева, а платците на доходи са - [фирма], като през 2016 година на С. Г. Б. са изплатени по банков път общо 436 700,00 лева съгласно Договор за консултантски услуги от 21.03.2016 година /л.288-290, т.3/ и протоколи № 1 и 2 към него, на основание чл.43, ал.5 от ЗДДФЛ на лицето не са удържани данъци върху изплатените суми. /л.285-298, том 3/. „Виделина 2016“ ДЗЗД– на 24.08.2016 година дружеството е превело по банков път на С. Г. Б. – 93 000,00 лева по силата на сключен Договор за консултантски услуги от 26.01.2016 година, като на основание чл.43, ал.5 от ЗДДФЛ на лицето не са удържани данъци върху изплатените суми./ л.299-302, том 3/, съгласно Договор за правни услуги от 06.12.2016 година [фирма] е изплатил на С. Б. сума в размер на 82 200,00 лева./ на 22.07.16г. -32 200,00 лева и на 28.12.2016 година – 50 000 лева/.

За 2016 година [фирма], е изплатила на С. Б. 44 000,00 лв. на 01.08.2016 година въз основа на Договор за консултантски услуги от 01.04.2016 година, на основание чл.43, ал.5 от ЗДДФЛ на лицето не са удържани данъци върху изплатените суми/л.177-184, том 2/.

Установено е още, че между [фирма] и С. Б. има сключен Договор за консултантски услуги от 17.11.2014 година, като на 06.01.2016 година на лицето е изплатена сума в размер на 450 000 лева. На основание чл.43, ал.5 от ЗДДФЛ на лицето не са удържани данъци върху изплатените суми. [фирма] е изплатил на С. Б. по банков път за сключени граждански договори за 2016 година– 4 547 391,80 лева. Получените суми по граждански договори и упражняване на свободна професия са възприети от органите по приходи, като недеклариран доходи в резултат на което за 2016 година е определена обща годишна данъчна основа в размер на 4 256 943,01 лева, представляваща сума от доходи по трудови правоотношения 82 175,91 лева/ получена като разлика между дохода в размер на 83 880,00 лева и удържаните ЗОВ в размер на 1 704,09 лева и доходи от свободна професия и извънтрудови правоотношения в размер на 4 174 767,10 лева/ получена като разлика между изплатените възнаграждения в размер на 5 566 356,14 лева и разходи за дейността 25% в размер на 1 391 589,04 лева, определен е дължим ДОД в размер на 425 694,30 лева в т.ч за донасяне 408 233,00 лева и лихви за забава в размер на 67 704,06 лева, като определеното задължение е законосъобразно.

По отношение на установените задължения – ЗОВ за ДОО за 2014 година, 2015 година и 2016 година.

Жалбоподателят не е внасял осигуровки като самоосигуряващо се лице и не е подавал годишни данъчни декларации, в които да декларира осигурителен доход за отделните 2014 година, 2015 година и 2016 година. За периода от 01.01.2014 година до 31.12.2016 година, С. Г. Б. е работил по трудови и приравнени на тях правоотношения в [фирма] като адвокат. Платецът на доходи е удържал и внесъл осигуровки по години и в размер, както следва:- за 2014 година удържани и внесени задължителни осигурителни вноски по реда на КСО и ЗЗО в размер на 2 730,84 лева и ДОД в размер на 12 013,78 лева./л.88, том 2/,за 2015 година внесени ЗОВ по реда на КСО и ЗЗО в размер на 2 254,92 лева и ДОД в размер на 7 042,00 лева,за 2016 година внесени ЗОВ по реда на КСО и ЗЗО в размер на 1 704,09 лева и ДОД в размер на 8 217,62 лева.

Следва да бъде посочено, че самоосигуряващо се лице е физическо лице, което е длъжно да внася осигурителните вноски за своя сметка и самоосигуряващите се лица са осигурители за самите себе си и същевременно са осигурени лица за времето, през което са внесли дължимите осигурителни вноски. Вноски за ДОО са длъжни да внасят за своя сметка лицата, регистрирани като упражняващи свободна професия/ и/ или занаятчийска дейност, лицата, упражняващи трудова дейност като едноличен търговец, собственици или съдружници в търговски дружества и физическите лица – членове на неперсонифицирани дружества. Самоосигуряващите се лица имат задължение периодично да представят данни в НАП за осигуряване/ ДОО и допълнително задължително пенсионно осигуряване в универсален пенсионен фонд/ за родените след 31.12.1959 година, както и да подават осигурителни декларации/като в тази категория попадат упражняващи свободна професия занаятчийска, ако се регистрирани като упражняващи свободна професия/и/или занаятчийска професия, като в тази група попадат упражняващите дейност на основание на предварителна регистрация, определена с нормативен акт/ такива са нотариуси, адвокати, експерт-счетоводители, лицензирани оценители, експерти към съда и прокуратурата, медицински специалисти, застрахователни агенти по чл.313, ал.1 от КЗ и други. Задължението за осигуряване на самоосигуряващите се лица възниква от деня на започване или възобновяване на трудовата дейност и продължава да нейното прекъсване или прекратяване, като самоосигуряващите се лица са длъжни да регистрират началото на трудовата си дейност чрез подаване на декларация по образец в компетентната ТД на НАП в 7 дневен срок от започването или прекъсването, прекратяването или възобновяването на дейността също се установява с декларация, подадена в 7 дневен срок от настъпването на съответното обстоятелство.

Лицата, регистрирани като упражняващи свободни професии и/или занаятчийска дейност, лицата, упражняващи трудова дейност като еднолични търговци, собственици или съдружници в търговски дружества и физически лица – членове на неперсонифицирани дружества, регистрираните земеделски стопани и тютюнопроизводители се осигуряват по свое желание по предвидения в закона ред/чл.4, ал.3, т.1, т.2 и 4 от КСО.

Самоосигуряващите се лица внасят авансовите си осигурителни вноски до 25 число на месеца, следващ месеца, за който се отнасят, ежемесечните осигурителни вноски могат да се внасят върху избран осигурителен доход, чийто размер трябва да бъде не по-малък от минималния и не по-голям от максималния месечен размер на осигурителния доход. Размерите не тези доходи се определят всяка година със Закона за бюджета на държавното обществено осигуряване/ чл.6, ал.2 от КСО/, а размерът на минималния и максималния размер на осигурителния доход на

самоосигуряващите се лица се определя за всяка календарна година със Закона за бюджета на ДОО. Съгласно чл.9 от ЗБДОО за 2014 година, минималният размер на осигурителния доход на самоосигуряващите се лица е определен в размер на 420 лева, а максималният-2400 лева, за 2015 година минималният размер на осигурителния доход е 420 лева, а максималният-2600 лева, за 2016 година-минималният размер е 420 лева, а максималният отново е 2600 лева. Ако самоосигуряващите се лица се осигуряват по реда на чл.4, ал.1 и ал.10 от КСО, осигурителните вноски за тях се дължат върху сбора от доходите им върху следния вид- доходи от дейности на лицата съгласно последователността, посочена в чл.4, ал.1 и 10, доходи от обезщетения, изплащани по КТ или по специални закони, върху които се дължат осигурителни вноски, осигурителният доход като самоосигуряващо се лице/ в този случай месечният осигурителен доход не бива да надвишава определения максимален месечен осигурителен доход от 2600 лева. При изплащане на доходи за работа без трудови правоотношения на самоосигуряващите се лица, възложителите не внасят осигурителни вноски и не удържат такива от възнаграждението, ако на самоосигуряващите се лица, а тези доходи самоосигуряващите се лица включват при определянето на окончателния размер на осигурителния си доход, независимо от дейността, за която са регистрирани и сборът от доходите, върху които се дължат осигурителни вноски, не може да бъде по- малък от минималния месечен размер на осигурителния доход, определен в чл.6, ал.2, т.2 от КСО. Окончателният размер на месечния осигурителен доход се определя за периода, през който е упражнявана трудовата дейност през предходната година, въз основа на данните, декларирани в Справка към ГДД по ЗДДФЛ и не може да бъде по-малък от минималния месечен осигурителен доход. Облагаемият доход от упражняваната трудова дейност като самоосигуряващо се лице помесечно се определя като общият му размер се раздели на броя на месеците, през които лицето е упражнявало дейност, независимо от броя на отработените през месеца дни. Размерът на осигурителния доход, върху който се довносят осигурителни вноски се изчисляват като разлика между сумите, върху които се дължат осигурителни вноски и тези, върху които са внесени вноски/ чл.6, ал.9 от КСО. Окончателният размер на осигурителния доход за годината ще се установи въз основа на данните, декларирани до 30 април следващата година в Справката към ГДД по ЗДДФЛ за календарната година и самоосигуряващите се лица, направили избора за промяна на осигуряването си по ДЗПО в универсален пенсионен фонд във Фонд „Пенсии“ на ДОО на основание чл.4б от КСО, внасят осигурителни вноски с увеличен размер с размера на осигурителната вноска за УПФ за Фонд „Пенсии“ по реда на чл.6, ал.8 от КСО, така и по чл.9 от КСО. При деклариран по-висок осигурителен доход в Таблица 1 за определяне на окончателния размер на осигурителния доход, върху който се дължат осигурителни вноски за ДОО, допълнителното задължително пенсионно осигуряване в УПФ, а от авансовия доход, върху който са внесени авансово вноски през годината, лицето дължи довносяне на вноски върху разликите в размер на Фонд „Пенсии“ и за ДОО.

За периода от 01.01.2014 година до 31.12.2016 година С. Г. Б. е работил по трудови и приравнени на тях правоотношения в [фирма] като адвокат, платещт на доходи е удържал и внесъл осигуровки по години и в размер, както следва- за 2014 година удържани и внесени задължителни осигурителни вноски по реда на КСО и ЗЗО в размер на 2 730,84 лева и ДОД в размер на 12 013,78 лева, за 2015 година внесени ЗОВ по реда на КСО и ЗЗО в размер на 2 254,92 лева и ДОД в размер на 7 042,00 лева, за 2016 година внесени ЗОВ по реда на КСО и ЗЗО в размер на 1 704,09 лева и ДОД в размер на 8 217,62 лева.

Отново от доказателствата по делото е видно, че през тези години жалбоподателят

не е подавал ГДД по чл.50 от ЗДДФЛ, в която да е декларирал общ осигурителен доход и върху който се дължат осигурителни вноски- минимален осигурителен доход. На база на това, законосъобразно органите по приходите са извършили корекция на окончателните ЗОВ за ДОО за 2014 година, 2015 и 2016 година, тъй като жалбоподателят има статут на самоосигуряващо се лице и за периода 01.01.2014 година-31.12.2016 година дължи осигурителни вноски в размер на 682,33 лева за 2014 година, 1048,32 лева за 2015 година, за 2016 година-1365,76 лева/ при използвана база за определяне размера- минималният размер на осигурителния доход. За невнесените в срок задължения законосъобразно органите по приходите са начисли лихва по реда на чл.113 от КСО .

По отношение на установените задължения по ЗДДС.

Жалбоподателят не е подавал заявление за регистрация по ЗДДС при достигнат облагаем оборот от 50 000 лева за предходни 12 календарни месеца. При посоченото по- горе, жалбоподателят през ревизираните периоди-2014-2016 година е получавал доходи от извънтрудови правоотношение по договори за консултантски услуги- извършени от него лично на територията на РБ по сключени договори с различни клиенти, извършени консултантски услуги лично от него на територията на РБ по сключени договори с [фирма] за реализация на инвестиционната политика по придобивания и сливания на дружества в Р. и правно консултации по договори за реализация на пътни инфраструктурни проекти/ магистрала и пътища на територията на Р.. За данъчен период месец 01.02.2015 година до 31.12.2016 година жалбоподателят не е регистриран по ЗДДС и не е подавана СД по ЗДДС. Наред с това, от доказателствата по делото е видно/ в това число от платежните документи/ е установено, че жалбоподателят е получил приходи и облагаем оборот за задължителна регистрация по ЗДДС/ приходи от продажба на услуги лично на територията на РБ, като на 18.12.2015 година жалбоподателят е получил сума в размер на 330 000- хонорар, като е извършил консултантски услуги на [фирма]/ Пи Ес Ай“. На база на това, жалбоподателят е следвало да подаде заявление за регистрация по ЗДДС до 14 число на месец 01.2016 година и да се регистрира по ЗДДС, като в срок 14 дни от постъпването на заявлението, данъчният орган извършва проверка на основанието за регистрация и издава удостоверение за регистрация, с което извършва регистрацията и датата на регистрацията по ЗДДС на жалбоподателя е трябвало да бъде най- късно на дата 28.01.2016 година и считано от 01.2016 година жалбоподателят е следвало да издава данъчни фактури по договорите с клиентите за услугите, предоставяни по сключените договори през периода на настъпване на данъчното събитие в случая – на датата на получаването на плащането.

В чл.95 от ЗДДС е посочено, че на регистрация по този закон подлежи всяко данъчно задължено лице, което е установено на територията на страната и извършва облагаеми доставки на стоки или услуги по [чл. 12](#). На регистрация по този закон подлежи и всяко данъчно задължено лице, което не е установено на територията на страната и извършва облагаеми доставки на стоки или услуги по [чл. 12](#), различни от тези, по които данъкът е изискуем от получателя. Задължителната регистрация по ЗДДС е всяко данъчно задължено лице с облагаем оборот 50 000 лева или повече за период не по-дълъг от последните 12 последователни месеца преди текущия месец е длъжно в 14-дневен срок от изтичането на данъчния период, през който е достигнало този оборот, да подаде заявление за регистрация по този закон. Облагаемият оборот е сумата от данъчните основи на извършените от лицето облагаеми доставки, включително облагаемите с нулева ставка, доставки на финансови услуги по [чл. 46](#), доставки на застрахователни услуги по [чл. 47](#). В облагаемия оборот не се включват доставките по ал. 2, т. 2 и 3, когато не са свързани с основната дейност на лицето,

доставките на дълготрайни материални или нематериални активи, използвани в дейността на лицето, както и доставките за които данъкът е изискуем от получателя по [чл. 82, ал. 2 и 3](#). В облагаемия оборот се включват и получените авансови плащания по доставки по ал. 2, с изключение на получените авансови плащания преди възникване на данъчното събитие по [чл. 51, ал. 1](#). Задължението за регистрация възниква независимо от срока, за който е постигнат облагаемият оборот, но не и за период, по-дълъг от определения в ал. 1. При определянето на облагаемия оборот се взема предвид данъчния режим на доставките към датата на възникване на данъчното събитие или към датата на плащането, преди да е възникнало данъчното събитие по доставката. В облагаемия оборот по ал. 2, т. 1 не се включват доставките с място на изпълнение на територията на страната по [чл. 21, ал. 6](#), когато са извършени от лице регистрирано на основание [чл. 154](#) или регистрирано в друга държава членка за прилагане на режим извън Съюза; регистрирано в друга държава членка за прилагане на режим в Съюза, което няма постоянен обект на територията на страната, регистрирано на основание [чл. 97б](#). Процедурата за регистрация е визирана в чл. 101 от ЗДДС, регистрацията се извършва, като лицето, което е длъжно или има право да се регистрира, подава в компетентната териториална дирекция на Националната агенция за приходите заявление за регистрация по образец. **Регистрацията по инициатива на органа по приходите е уредена в чл. 102 от ЗДДС-когато орган по приходите установи, че лице не е изпълнило в срок задължението си за подаване на заявление за регистрация, той го регистрира с издаване на акт за регистрация, ако условията за регистрация са налице.)** В акта по ал. 1 се посочват основанията и датата, на която е възникнало задължението за регистрация. За определяне на данъчните задължения на лицето в случаите, когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, се приема, че лицето дължи данък за извършените от него облагаеми доставки и облагаеми вътреобщностни придобивания и за получените облагаеми доставки на услуги, за които данъкът е изискуем от получателя: за периода от изтичането на срока, в който е следвало да бъде издаден актът за регистрация, ако лицето е подало заявлението за регистрация в срок, до датата, на която е регистрирано от органа по приходите; 2. (изм. - ДВ, бр. 94 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г.) за периода от изтичането на срока, в който е следвало да бъде издаден актът за регистрация, ако лицето е подало заявлението за регистрация в срок, до датата, на която са отпаднали основанията за регистрация.

Настоящият съдебен състав намира, че ревизионният акт в тази част е законосъобразен. Съдебната практика на ВАС е в посока, че съгласно [чл. 102, ал. 3 от ЗДДС](#) за определяне на данъчните задължения на лицето в случаите, когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок се приема, че лицето дължи данъка за периода от изтичането на срока за подаване на заявление за регистрация до датата, на която е регистрирано от органа по приходите. Алинея 4 от същия текст постановява, че тези задължения се установяват с ревизионен акт по реда на [ДОПК](#). Нормата на [чл. 102 от ЗДДС](#) регламентира регистрацията по [ЗДДС](#) по инициатива на органите по приходите. Съгласно [чл. 102, ал. 1 ЗДДС](#), когато орган по приходите установи, че лице не е изпълнило в срок задължението си за подаване на заявление за регистрация, той го регистрира с издаване на акт за регистрация, ако условията за регистрация са налице. Според ал. 2 на същата разпоредба в акта за регистрация се посочват основанията и датата, на която е възникнало задължението за регистрация.

Последиците от неизпълнение на задължението за регистрация се уреждат съгласно [чл. 102, ал. 3 ЗДДС](#). По силата на цитираната норма, за определяне на данъчните задължения на лицето в случаите, когато е било длъжно, но не е подало заявление

за регистрация в срок, се приема, че лицето дължи данък за извършените от него облагаеми доставки и облагаеми вътреобщностни придобивания, както и за получените облагаеми доставки на услуги, за които данъкът е изискуем от получателя /последното е приложимо за данъчните периоди след 01.01.2012 г./ както следва: 1. за периода от изтичането на срока за подаване на заявление за регистрация до датата, на която е регистрирано от органа по приходите; 2. за периода от изтичането на срока за подаване на заявление за регистрация до датата, на която са отпаднали основанията за регистрация. Съгласно [чл. 102, ал. 4 ЗДДС](#) задълженията се определят с ревизионен акт по реда на [ДОПК](#).

С изменение на [чл. 102, ал. 3 от ЗДДС](#), в редакцията, обн. в ДВ, бр. 94/2012 г., в сила от 01.01.2013 г. е променен периодът, за който се дължи ДДС- от изтичането на срока, в който е следвало да бъде издаден актът за регистрация, ако лицето е подало заявлението за регистрация в срок, до датата, на която е регистрирано от органа по приходите, респективно - от изтичането на срока, в който е следвало да бъде издаден актът за регистрация, ако лицето е подало заявлението за регистрация в срок, до датата, на която са отпаднали основанията за регистрация. Посочената редакция на нормата е приложима за процесния период на м.01.2016 година

От цитираната правна уредба е видно, че за приложението на фикцията по [чл. 102, ал. 3 ЗДДС](#) следва да са изпълнени следните условия: 1. за задълженото лице да е възниквало задължение за задължителна регистрация по [ЗДДС](#) при условията на [чл. 96 ЗДДС](#); 2. лицето да не е подало заявление за регистрация в срок и 3. органът по приходите да го е регистрирал служебно с издаването на акт за регистрация, в който се посочват основанията и датата, на която е възникнало задължението за регистрация.

Задължението за регистрация по [ЗДДС на жалбоподателя](#) е възникнало обективно, по силата на закона и от всички доказателства по делото е видно, че по отношение на жалбоподателя за процесния период са изпълнени всички законови изисквания за установяване задълженията за данък върху добавената стойност. Следва да бъде посочено, че от значение за разрешаване на спора между страните е отговорът на въпроса-извършените от ревизираното лице услуги- консултантски могат ли да се квалифицират като независима икономическа дейност. По аргумент от [чл. 3, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС](#) независима икономическа дейност е дейността, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение. Безспорно е, че в конкретния случай извършваните от жалбоподателя консултантски услуги са осъществявани по занятие и са възмездни, т. е. лицето е получило възнаграждение за извършените консултантски услуги и дейността е извършвана редовно. В [ЗДДС](#) не се съдържа определение на понятието "редовно осъществявана дейност". Тълкувайки понятието "редовно" в контекста, в който е употребено следва, че за да е независима икономическа дейност, извършваната дейност следва да е системна през определен период от време. При определяне на продължителността на този период от време, настоящият съдебен състав изхожда от критериите, заложили в [ЗДДС](#). В разпоредбата на [чл. 96 от ЗДДС](#) - задължителна регистрация, законодателят е въвел период от време, който е от значение за минимално необходимия оборот за задължителната регистрация. Този период от време е 12 последователни месеца, през които лицето реализира оборот от дейността си. Жалбоподателят осъществява системно търговска дейност /чрез визираните многократни и продължителни действия/, която за него е източник на постоянен доход и съгласно разпоредбите на [чл. 3, ал. 1 и, ал. 2 от ЗДДС](#), попада в обхвата на данъчно задължените по [ЗДДС](#) лица -ФЛ включително. без да е регистрирано като търговец /ЕТ/, а като лице, упражняващо свободна професия/ адвокат/ и консултантските услуги се извършват по занятие по смисъла на [чл. 1, ал. 1 от ТЗ/ системно и в количество, което разкрива](#)

[намерението на лицето да си създаде траен източник на печалба. На тази плоскост](#) жалбоподателят се явява данъчно задължено по [ЗДДС](#) лице. Предвид реализирания от задълженото лице облагаем оборот в размер на 330 000 лева към 15.12.2015 година, органите по приходите са приели, че на основание [чл. 96, ал. 1 от ЗДДС](#) същото е следвало да подаде заявление за регистрация по [ЗДДС](#) в срок до 14.01.2016 година. По аргумент от нормата на [чл. 125 от ЗДДС](#), след тази дата то е имало задължението за всеки данъчен период да подава Справка-декларация /СД/ по [ЗДДС](#) и отчетни регистри по [чл. 124, ал. 1 от ЗДДС](#) в срока по [чл. 125, ал. 5 от ЗДДС](#), съответно следвало е да начислява данък по реда на [чл. 86 от ЗДДС](#) за всички извършени от него облагаеми доставки на територията на страната и на основание [чл. 89, ал. 1 от ЗДДС](#) да внася данъка, когато е налице резултат за периода - данък за внасяне. Трябва да се има предвид, че при определяне на облагаемия оборот извършилите ревизионни органи по приходите са взели предвид получените от жалбоподателя суми от консултантски услуги, изплатени му от [фирма] Установено е, че ревизираното лице не е изпълнило произтичащите от закона задължения за регистрация по [ЗДДС](#) и начисляване на данък върху стойността на извършените от него облагаеми доставки. Предвид това и на основание [чл. 86, ал. 1 и 2 от ЗДДС](#) във връзка с [чл. 12](#) и [чл. 67, ал. 2 от ЗДДС](#), органите по приходите са определили резултат за всеки един от данъчните периоди след 01.01.2016 година.

Следва да бъде допълнено още, че понятията, употребените в [чл. 3, ал. 2 от ЗДДС](#) - редовно или по занятие във вр.с [чл. 1 от ТЗ](#), не са нормативно дефинирани, но това е извършване на икономическа дейност с цел печалба, която дейност се осъществява през продължителен период от време или системно. Без значение в случая е обстоятелството в какво качество лицето извършва дейността и дали е регистрирано или не по реда на [ТЗ](#), доколкото обективен критерий за определяне на една дейност като независима икономическа дейност по смисъла на [чл. 3, ал. 2 от ЗДДС](#) са видът и характерът на извършваните сделки, а не качеството на субекта и в конкретната хипотеза, се касае за многократно извършвани от жалбоподателя търговски сделки от вида на визираните в [чл. 1, ал. 1, т. 1 от ТЗ/ консултантски услуги като](#) доставките се квалифицират като облагаеми по смисъла на [чл. 12, ал. 2 от ЗДДС](#). Установено е, при казаното - по-горе, че към 15.12.2015 година задълженото лице е реализирало облагаем оборот в размер на 330 000 лева, за което съгласно [чл. 96, ал. 1 от ЗДДС](#) е следвало да подаде заявление за регистрация по [ЗДДС](#). По силата на [чл. 73, ал. 1 от Правилника за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност /ППЗДДС/](#), всички данъчно задължени лица след изтичане на календарния месец са длъжни да определят за предходните 12 месеца преди текущия облагаемия си оборот. Не е спорно, че жалбоподателят не е подал заявление за регистрация по [ЗДДС](#) като лице, извършващо независима икономическа дейност редовно или по занятие същият е бил задължен да следи за наличието и проявлението на съответните обстоятелства, които правят регистрацията му по [ЗДДС](#) задължителна. На тази плоскост и на основание [чл. 102, ал. 3 от ЗДДС](#), за определяне на данъчните задължения на лицето в случаите, когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, лицето дължи данък за извършените от него облагаеми доставки. Неоснователен е доводът на жалбоподателя, че преди да бъде определено задължението по Ревизионния акт е трябвало да има издаден служебно Акт за регистрация по ДДС /влязъл в сила/ и липсата му води до опорочаване на ревизионното производство, включително в последното не могат да се установява от коя дата лицето е било длъжно да се регистрира, именно поради това, че с Акта за регистрация се определя последната и след като задълженията се определят с РА, а определящ момент за възникването им е датата на регистрацията - то не следва да има изричен акт за регистрация,

включително и посочването като реквизит на същия на датата. Дори да има подобен акт - датата, като част от фактическия състав- се установява не от последния, а от ревизионния акт и съответно неиздаването на Акт за регистрация служебно в хода на ревизионното производство не го опорочава и да се приеме обратното би означавало- да не може да се развие ревизионно производство или същото да спре до влизане в сила на Акта за регистрация, респективно до отмяна на отказа му, ако има такъв. Именно с цел да избегне подобна конструкция на процес относно процеса законодателят е приел ал. 4 на [чл. 102 от ЗДДС](#), която е изключение от общото правило по [чл. 102, ал. 1 от ЗДДС](#), вкл. от [чл. 103, ал. 1 от ЗДДС](#). Законодателя не я придава, след като допуска да се установи задължението в хода на ревизията. Следва да се има предвид, че съдебната практика на ВАС е последователна например изразеното в [Решение № 15687 от 22.12.2014 г. по адм. д. № 2378/2014 г.](#) на ВАС, VIII отделение, с което е оставено в сила решение от 27.12.2013 г. по адм. д. № 9375/2012 г. на АССГ изрично е визирано, че дали производството по регистрация е отделно и независимо, като и дали има отказ за регистрация /обжалван/ или не не изключва установяването на задължения в ревизионното производство, където релевантно е да се установи датата, на която е достигнат облагаемият оборот, респективно датата, от която следва да се подаде заявление за регистрация и респективно периодът на дължимия данък. Тези елементи са установени в РД и РА и в посоченото решение на ВАС "по смисъла на [чл. 102, ал. 3, т. 2 ЗДДС](#) изразът "изтичането на срока за регистрация" има обективен характер и зависи единствено от натрупания оборот от лицето преди датата на формалната регистрация по този закон, на която действително е следвало да подаде заявление за регистрация" и следователно-издаването на акт за регистрация служебно има формален характер и липсата му не води до отпадане на задължението за ДДС. В този смисъл в закона е установена една фикция -без да има молба за регистрация по инициатива на лицето или служебна такава- се придават последиците на същата в хода на самото ревизионно производство.

Съгласно [чл. 3, ал. 1 от ЗДДС](#) данъчно задължено лице е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, без значение от целите и резултатите от нея. С [Тълкувателно решение № 3/06.06.2008 г. по т.д. № 2/2008 г.](#) на ОС на ВАС е прието, че "лицата, упражняващи свободна професия, включително частните съдебни изпълнители и нотариусите, не подлежат на задължителна регистрация по [Закона за данък върху добавената стойност](#) за периода от влизане в сила на решение № 7 от 23 април 2007 г. по к. д. № 1/2007 г. на Конституционния съд (обн., ДВ, бр. № 37 от 8 май 2007 г.) до влизане в сила на Закона за изменение и допълнение на Закона за данъка върху добавената стойност (обн., ДВ, бр. 108 от 19.12.2007 година и за този период понятието независима икономическа дейност не обхваща дейността на лицата, упражняващи свободни професии, поради което и услугите, предоставяне от тези лица не могат да се квалифицират като осъществени от данъчнозадължени по [ЗДДС](#) лица. Но липсата на задължителност за регистрация не отпада при наличие на визираните в правната норма предпоставки и то към дата 15.12.2015 година/когато жалбоподателят е достигнала оборот от 330 000 лева.

Определящи за облагаемия оборот са данъчните основи и режимът на доставките, извършени след 15.12.2015, както и тяхното разграничение според качеството, в което доставчикът ги е извършил. В тази връзка настоящият състав застъпва становището, изразено в [Решение № 3766 от 19.03.2013 г. по адм. д. № 1338/2013 г.](#), I отд. на ВАС, [Решение № 12404 от 26.09.2013 г. по адм. д. № 537/2013 г.](#), VIII отд. на ВАС, [Решение № 9 от 03.01.2011 г. на ВАС по адм. д. № 8212/2010 г.](#), I отделение, че доходите на физическото лице от извършена независима икономическа дейност не следва да се отъждествяват.

Според органите по приходите, представените в хода на ревизията договори, сключени между С. Г. Б. и търговските дружества, както и платежните документи, удостоверяват наличието на формиран приход и облагаем оборот за задължителна регистрация по ЗДДС/приходи от продажба на услуги/. Тъй като лицето не е подало заявление за регистрация по ЗДДС на основание чл.96 от ЗДДС във връзка с достигнат оборот над 50 000 лева, в хода на ревизията е извършена преценка относно момента, към който е следвало да бъде подадено заявление за регистрация по ЗДДС и констатирано, че на 18.12.2015 година по сметка на ревизираното лице в Р. АД – BG86 RZBB 9155 1410 7479 00 са преведени общо 330 000,00лв. от [фирма]/понастоящем Т. – Пътно строителство“ АД/ с посочено основание – съгласно договор. Установено е, че възнаграждението е за осъществени консултантски услуги лично от жалбоподателя на територията на Република България, съгласно представени обяснения и документи от Т. – Пътно строителство“ АД. Съгласно така установената фактическа обстановка е преценено, че заявлението за регистрация по ЗДДС е следвало да бъде подадено от С. Г. Б. до 14-то число на м.01.2016г., а датата на регистрацията по ЗДДС е следвало да бъде най-късно 28.01.2016г. В тази връзка е прието, че след 28.01.2016г. лицето е следвало да издава данъчни фактури по договорите с клиенти за предоставени услуги. На тази плоскост, законосъобразно органите по приходите са определили на С. Г. Б. задължения за данък върху добавената стойност /ДДС/ по ЗДДС за отделните данъчни периоди- м.02.2016г., м.07.2016г., м.08.2016г. и от м.10.2016г. до м.12.2016г. включително общо в размер на 200 935,66 лева и лихви в размер на 42 401,72 лева, въз основа на получени суми по договори за консултантски услуги, подробно описани от вещото лице по-горе, с изключение на договорите сключени с [фирма] за които е приложен чл.21, ал.2 и ал.4 от ЗДДС/ те са извършени извън територията на РБ- в Република С..

С оглед на това законосъобразно органите по приходите са установили задълженията на ревизирания данъчен субект и при определяне на данъчните основи законсъобразно органите по приходите са включили в облагаеми доставки само тези, които са извършени на територията на страната, а не и тези, които са извън територията на страната/ с място на изпълнение РСърбия.

. В контекста на изложеното, настоящата съдебна инстанция намира обжалваният ревизионен акт за законосъобразен и предполага отхвърляне на предявената срещу него жалба.

Жалбата срещу Решението, с което жалбата е оставена без разглеждане е неоснователна. Съображенията за това са следните:

С Ревизионния акт по ДДС за данъчен период от месец 02.2015 година до месец 01.2016 година включително, от месец 03.2016 година до месец 06.2016 година включително и месец 09.2016 година не са установени данъчни задължения, както и в частта на Вноските за здравно осигуряване за периодите от 31.01.2014 година до 31.12.2016 година също. С оглед на това законосъобразно Директор на Дирекция“ ОДОП“ оставил жалбата в посочените части без разглеждане поради недопустимост/ липса на правен интерес от обжалване, защото с ревизионния акт не са определени задължения за посочените в него периоди, при което обжалването на ревизионния акт и в тази част правилно е прието от Директор на Дирекция“ОДОП“ за недопустимо. Липсата на установени задължения по ЗДДС и по ЗЗО за тези периоди води до липса на правен интерес от обжалване, тъй като с ревизионния акт не са засегнати по никакъв начин правата на задължения субект, при което решението е законосъобразно.

С оглед изхода на спора, претенцията на жалбоподател за присъждане на разноски е неоснователна и не подлежи на уважаване. В полза на ответника по жалбата следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 12 018 лева,

изчислено по реда на чл.8,ал.1,т.5 от Наредбата за минималните адвокатски възнаграждения.

Това така, защото съдебните разноски са разходите на страните, произтичащи от участието им в административното производство. Всяка от страните по делото е отговорна за направените разноски.Отговорността за разноски по принцип е обективна/ безвиновна/, защото загубила спора страна отговаря за разноски, дори ако е положила най- голямо старание да води процеса добросъвестно. Съгласно разпоредбата на чл.81 от ГПКприложим по силата на препращащата норма на параграф 2 от ДР на ДОПК,, по присъждането на разноски, съдът се произнася във всеки акт, с който приключва разглеждането на делото в съответната инстанция.Отговорността за разноските е гражданско облигационно отношение, то произтича от процесуалния закон и е уредено от него. Задължението за разноски произтича от неоснователно предизвикания правен спор и тежестта за тях е за страната, която неоснователно е предизвикала същия.

Воден от гореизложеното и на основание чл.160,ал.1 ДОПК,Административен съд-София град

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА НА С. Г. Б. от [населено място] срещу Ревизионен акт №Р-22221518001620-01-001/18.12.2018 година,потвърден с Решение №1094/25.06.2019 година на Директор на Дирекция„ОДОП”в оспорената част на установения резултат по ЗДДФЛ за 2014 година, 2015 година и 2016 година общо в размер на 580 895,23 лева и лихва за забава в размер на 120 677,95 лева, по ЗДДС за данъчните периоди месец 02.2016 година, месец 07.2016 година, месец 08.2016 година, от месец 10.2016 година до 31.12.2016 година в общ размер на 200 935,66 лева и лихва в размер на 42 401,72 лева, вноските за ДОО за 2014 година, 2015 и 2016 година в размер на 3096,41 лева и лихви в размер на 758,53 лева/ общо задълженията по РА са в размер на 948 765,5 лева.

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА НА С. Г. Б. ОТ ГР. С. СРЕЩУ РЕШЕНИЕ № 1094/25.06.2019 година на Директор на Дирекция“ ОДОП“в частта, с която жалбата срещу РА е оставена без разглеждане- по ЗДДС за данъчни периоди от месец 02.2015 година до месец 01.2016 година включително от м.03.2016 година до месец 06.2016 година, включително и месец 09.2016 година, както и в частта на вноските за здравно осигуряване за периодите от 31.01.2014 година до 31.12.2016 година като недопустима и е прекратено производството по жалбата в тази и част.

ОСЪЖАДА С. Г. Б. ОТ ГР. С. ДА ЗАПЛАТИ НА ДИРЕКТОР НА ДИРЕКЦИЯ“ ОДОП“ ПРИ ЦУ НА НАП- ГР. С. СУМАТА ОТ 12 018 лева- ЮРИСКОНСУЛТСКО ВЪЗНАГРАЖДЕНИЕ.

На основание чл.138 АПК,препис от решението да се изпрати на СТРАНИТЕ.

Решението подлежи на касационно обжалване пред ВАС на РБ в 14-дневен срок от получаване на препис от същото,съгласно разпоредбата на 160,ал.6 ДОПК,вр. с чл.211,ал.1 АПК, а в частта,в която е отхвърлена жалбата срещу Решение № 1094/25.06.2019 година на Директор на Дирекция“ ОДОП“ не подлежи на обжалване.

СЪДИЯ:

