

РЕШЕНИЕ

№ 5719

гр. София, 11.10.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 73 състав,
в публично заседание на 14.09.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елеонора Попова

при участието на секретаря Кристина Българиева, като разгледа дело номер **126** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на В. Г. Т. срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221220003486-091-001/30.03.2021 г., издаден от Х. Б. М.- орган, възложил ревизията и Б. К. С.– ръководител на ревизията, мълчаливо потвърден от директор на дирекция ОДОП- С.. Релевира се, че РА е незаконосъобразен и необоснован, издаден в противоречие с материалноправните разпоредба и практиката на ВАС, при допуснати съществени процесуални нарушения. В случая, не било спорно, че в изпълнение на Арбитражното решение „ПАРТНИНВЕСТ“ ООД е превело в полза на В. Т. сума в размер на 494 967,18 лева, включваща възнаграждение по договор 25 000,00 лв. /1/2 от 50 000,00 лв./, разноски по делото в размер на 19 900,00 лв. /1/2 от 39 800,00 лв./, обезщетение в размер на 450 000,00 лв. /1/2 от 900 000,00 лв./, както и лихва 67,18 лв. Твърди се, че органите по приходите неправилно и незаконосъобразно приели, че жалбоподателката е получила 450 000,00 лв.- облагаем доход от обезщетение за пропуснати ползи по смисъла чл. 35, т. 1 от ЗДДФЛ и 67,18 лв.- облагаем доход от лихви по смисъла на чл. 35, т. 3 от ЗДДФЛ, като е формирана данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ в размер на 460 089,18 лв. и е определен дължим ДДФЛ в размер на 46 089,72 лв., и на основание чл. 175, ал. 1 от ДОПК е определена и лихва в размер на 18 309,33 лв. Изтъква се, че органът по приходите неправилно приел, че всички вреди, които се обезщетяват с неустойки са пропуснати ползи. Според жалбоподателя не може да има деликт/непозволено увреждане при

неизпълнение на договорно задължение. Сочи се, че в констативната част в РД, органите по приходите не оспорват, че е налице неизпълнение на сключен договор за бизнес услуги от 13.06.2012 г., между възложителят „ПАРТИНВЕСТ“ ООД и изпълнителите, в т.ч. Т. за изготвянето на бизнес план за пазарната реализация на посочения недвижим имот, като неизпълнението е свързано с липса на извършено плащане на дължимото възнаграждение- задължение на „ПАРТИНВЕСТ“ ООД. Поради неизпълнение на задълженията на възложителя за плащане на дължимото възнаграждение, пред арбитражния съд е предявена искова молба и съдът е осъдил „ПАРТИНВЕСТ“ ООД, да заплати на двамата ищци сума в общ размер 989 800,00 лв. включваща: 50 000,00 лв. дължимо възнаграждение по договор за бизнес услуги; 900 000,00 лв. обезщетение за имуществени вреди /неустойка за неизпълнение/ и 39 800,00 лв. разноски по арбитражното дело. От значение било да се изясни дали неустойката за неизпълнение на договореното представлява пропусната полза за В. Т.. Позовава се на Тълкувателно решение № 3 от 12.12.2012 г. по тълк. д. № 3/2012 г., ОСГТК на ВКС. Извежда извод, че „договорената претенция за пропуснати ползи“ няма характер на обезщетение за пропуснати ползи по смисъла на чл. 82 от ЗЗД- не е налице реално доказана възможност за сигурно увеличение на имуществото на ревизираното лице като вредите да са предвидими за страните към момента на пораждаване на задължението и да са пряка и непосредствена последица от неизпълнение /Решение № 1647 от 08.02.2017 г. на ВАС по адм.д. №1008 от 2016 г./ Изтъква се, че в случая се касае за договореното обезщетение, което не е облагаем доход по смисъла на чл. 35, т. 1 от ЗДДФЛ под формата на обезщетение за пропуснати ползи. Моли съда да отмени оспорвания акт.

В съдебно заседание жалбоподателката, чрез процесуален представител поддържа жалбата. Твърди, че в случая печалбата се явявала претърпяна вреда, вследствие на пълно неизпълнение на договора, а не пропусната полза. В арбитражното решение не се говорило за пропусната полза, поради което нормата на чл.35 била неприложима. Претендира разноски, съгласно списък.

Ответната страна– директорът на дирекция „ОДОП” – [населено място] при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и моли съда да я остави без уважение като неоснователна и недоказана. Твърди, че е налице реализиран доход от лицето, което е обезпечение от пропуснати ползи, поради което правилно бил приложен материалния закон. Следвало да се има предвид, че по силата на арбитражното решение, са били получени 900 000 /деветстотин хиляди/ лева за имуществени вреди за неизпълнение, при условие, че при договор с дружеството дължимото възнаграждение е само в размер на 50 000 /петдесет хиляди/ лева, тоест е налице предвидено обезщетение многократно надвишаващо дължимото задължение. Счита, че има правна обосновка в РА, като споделя изводите на ревизиращия екип при тълкуване на посочените разпоредби. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София град, III отделение, 73 състав, като извърши преценка на доводите в жалбата, намира за установено следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221220003486-020-001/12.06.2020 г., издадена от Х. Б. М.- на длъжност началник сектор „Ревизии” в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на В. Г. Т. за установяване на задълженията по чл. 17 ЗДДФЛ за периода от 01.01.2016 г. до 31.12.2019 г. Заповедта е връчена лично на лицето на 20.07.2020г. От органа,

възложил ревизията е издадена и Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия №Р- 22221220003486-020-00 /20.10.2020, връчена на лицето на 25.02.2021 г. Цитираните заповеди са издадени от компетентен орган, съгласно заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП- С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221220003486-092-001/17.02.2021 г., връчен на ревизираното лице на 25.02.2021 г. Същото е упражнило правото си по чл. 117, ал. 5 ДОПК и е подало възражение срещу РД вх. № 59-00-655-35/11.03.2021 г..

Ревизията приключила с издаване на оспорения в настоящото производство Ревизионен акт /РА/ № Р-22221220003486-091-001/30.03.2021 г., от Х. Б. М.- орган, възложил ревизията и Б. К. С.– ръководител на ревизията, мълчаливо потвърден от директор на дирекция ОДОП- С.. С РА са установени задължения по чл. 17 ЗДДФЛ за 2016 г. в размер на 46 089.72 лв. и лихви в размер на 18 309.33 лв..

В хода на ревизионното производство по реда на чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал.1 от ДОПК са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от жалбоподателя, както следва: 1.1. ИПДПОЗЛ № Р-22221220003486-040-001/03.07.2020 г., връчено на лицето на 20.07.2020 г., във връзка с което са представени документи на 24.07.2020 г. в ТД на НАП С.; 1.2. ИПДПОЗЛ № Р-22221220003486-040-002/11.11.2020 г., връчено електронно на имейл на 10.12.2020 г., във връзка с което са представени документи на 14.12.2020 г. в ТД на НАП- С..

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни: Изпратено е ИПДПОЗЛ № Р-22221220199405-040-001/03.12.2020 г. до „ПАРТИНВЕСТ " ЕООД с ЕИК[ЕИК], връчено електронно на 10.12.2020 г.; ИПДПОЗЛ № Р-22220220186521-040-001/27.11.2020 г. до „БЪЛГАРИЯ СЪРВИС" ЕООД с ЕИК[ЕИК], връчено на 10.12.2020 г., по които няма данни да са постъпили документи.

На основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК са изпратени Искания до трети лица за извършване на действия по установяване на факти и обстоятелства, имащи значение за определяне на данъчните задължения, а именно до всички банки на територията на страната.

В хода на ревизията е извършен анализ на входящите и изходящи парични потоци по банковите сметки на лицето– в това число получени доходи, извършени разходи, междубанкови трансфери, вноски и тегления от банковите сметки, начални и крайни салда.

На основание чл. 47 от ДОПК са изпратени Искания за извършване на действия от други контролни органи за установяване на факти и обстоятелства, имащи значение за определяне на данъчните задължения.

След анализ на приобщените в хода на ревизията документи приходите органи приели, че не е налице превишение на извършените разходи над размера на получените приходи.

Органите по приходите констатирани, че през 2016 година В. Г. Т. е получила суми по банкова сметка № BG96 RZBB 9155 1007 5171 68 BGN в Р. (България) ЕАД в размер на 201 610.50 лв. и разплащателна сметка в евро [банкова сметка] към „УниКредит Булбанк" АД в размер на 293 356.68 лв. Основание за превода е Решение на „Арбитражен съд - С. А. Юстициарум" изх. № 8000-2 от 20.10.2016 г., с което „Партинвест" ООД с ЕИК[ЕИК], е осъдено да заплати на В. Т. и на Ш. Алсбей, общо сумата от 989 800,00 лв. включваща /50 000,00 лв. главница, 900 000,00 лв., представляващи обезщетение за имуществени вреди съгласно чл. 7 от договор за

предоставяне на бизнес услуги от 13.06.2012 г., както и 39 800.00 лв., представляващи разности по арбитражното дело/.

Ревизиращият екип приел, че изплатеното обезщетение е за неизпълнение на сключен с В. Т. и на Ш. Алсбей Договор за предоставяне на бизнес услуги от 13.06.2012 г., по силата на който „Партивест“ ООД, ЕИК[ЕИК] им е възложило изготвянето на бизнес план за пазарната реализация на свой собствен недвижим имот— поземлен имот, пл. N2 - 1239 1294, парцел - 5, площ по док. - 2578 кв. м., [населено място], представляващ УПИ; стара имотна партида: 222292; [населено място],[жк]. Срокът за изготвяне и предаване на плана е определен на три месеца от подписването на договора, като в тридневен срок от предаването възложителят е следвало да заплати на Т. и Алсбей възнаграждение в размер на 50 000,00 лв., но същото не е било изплатено.

Поради това пред арбитражния съд е предявена искова молба и съдът е осъдил „Партивест“ ООД, да заплати сума в общ размер 989 800.00 лв., от които 50 000.00 лв. главница, представляващо дължимо и неизплатено възнаграждение по Договор за предоставяне на бизнес услуги от 13.06.2012 г. и 900 000,00 лв., представляващи обезщетение за имуществени вреди съгласно чл. 7 от Договор за предоставяне на бизнес услуги от 13.06.2012 г, за периода 09. 08. 2012 г. - 09.10.2016 г., както и извършените по делото разности в размер на 39 800.00 лв.

Преведената от „Партивест“ ООД с ЕИК[ЕИК] в полза на В. Г. Т. сума е общо в размер на 494 967.18 лв., която включва: Възнаграждение по договор 25 000 лв. /1/2 от 50 000 лв./, Разности по делото 19 900 лв. /1/2 от 39 800 лв./, Обезщетение 450 000 лв. /1/2 от 900 000 лв./, Лихва 67.18 лв.

Позовавайки се на чл.12, ал. 1 от ЗДДФЛ, чл. 13, ал. 1, т. 13 от ЗДДФЛ, чл. 35, т. 1 и чл. 37, ал. 1, т. 1 от ЗДДФЛ и чл.35, т.6 от ЗДДФЛ, приходните органи приели, че в случая обезщетението на ревизираното лице е за пропуснати ползи. В този случай, както и в случай, че са присъдени неустойки, полученият доход е облагаем на основание чл.35, т.1 от ЗДДФЛ и следва да се декларира в приложение б на годишната данъчна декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ. Т.е. полученото обезщетение от жалбоподателя представлява пропуснати ползи от неизпълнение на договор по вина на възложителя, които са извън обхвата на необлагаемите доходи.

РА е обжалван пред директора на дирекция „ОДОР“ – [населено място] в срока по чл. 152 ДОПК и мълчавиво потвърден.

Видно от Договор за предоставяне на бизнес услуги от 13.06.2012 г., сключен между „Партивест“ ООД, като Възложител и В. Т. и Ш. Алсбей, като Изпълнители, Възложителят възлага, а Изпълнителите се съгласяват да изготвят бизнес план за реализация на Имота на пазара на недвижими имоти, които изготвят пазарно проучване, маркетингова стратегия и насоки за необходимите действия с оглед постигане на максимално висока цена на продажба на построената върху Имота сграда, срещу възнаграждение в размер на 50 000 лева. Възнаграждението се дължи по равно на двамата Изпълнители в срок от 5 работни дни след предоставяне на бизнес плана и подписване на приемо- предавателен протокол между страните за това. Определен е срок от 3 месеца след подписване на договора за изготвяне на бизнес плана. В чл.7 от Договора е заложено, че в случай, че някоя от страните не изпълни задълженията си в срок, тя дължи на другата обезщетение за имуществени вреди /неустойка за неизпълнение/ в размер на 18 000 лева за всеки месец на забава.

Видно от приетото по делото Решение от 20.10.2016 г. по арбитражно дело №8000 от

2016 г. на Арбитражен съд „А. Юстициарум“ С., действащ като институционален арбитраж по българското законодателство, е осъдено дружеството „Партивест“ ООД, да заплати на В. Т. и Ш. Алсбей общо сумата от 989 800.00 лв., от които 50 000.00 лв. главница, представляващо дължимо и неизплатено възнаграждение по Договор за предоставяне на бизнес услуги от 13.06.2012 г.; 900 000,00 лв., представляващи обезщетение за имуществени вреди съгласно чл. 7 от Договор за предоставяне на бизнес услуги от 13.06.2012 г, за периода 09.08.2012 г.- 09.10.2016 г., ведно със законната лихва от постановяване на арбитражното решение до окончателно погасяване на задължението, както и извършените по делото разноси в размер на 39 800.00 лв. В същото е посочено, че предявеният иск е с правно основание чл.79, ал.1, пр.2 ЗЗД, вр. чл.92, ал.1 ЗЗД. Арбитражът е приел пълно изпълнение на задълженията от страна на ответника до размера на ищцовата претенция, поради което е намерил същата за основателна по размер и основание.

От правна страна:

Жалбата до АССГ, е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК, от надлежна страна и същата е процесуално допустима.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално- правните разпоредби по издаването му.

На първо място, следва да се отбележи, че е спазен срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство– ревизионното производство е образувано с посочената по-горе ЗВР, в рамките на 5- годишния срок.

Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК, ревизията може да се възлага от: т. 1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или т. 2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор– за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Съгласно чл.119, ал.2 ДОПК 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. Компетентността на органа, подписал посочените по- горе заповеди и оспорвания РА е установена с официални документи по смисъла на чл. 179, ал. 1 от ГПК, с обвързваща материална доказателствена сила, която не е оборена. Изложеното до тук води до извод, че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи.

На следващо място, спазени са процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не

констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

Съдът констатира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са подписани от посочените като техни издатели органи по приходите с квалифициран електронен подпис по чл. 13, ал. 3 от ЗЕДЕП, приравнен на саморъчен, съгласно изричното указание на чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕП, като документите са подписани в срока на действие на удостоверение по чл. 24 от ЗЕДЕП. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, РА е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл. 30, ал. 6 от 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 от ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл. 26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Съгласно чл. 25, т. 1 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на ЕП 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, в сила съгл. чл. 52 от 01.07.2016 г., както и на чл. 5, т. 2, предл. 2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО НА ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. От така представените преписи на хартиен носител, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи съдът намира, че същите са надлежно подписани. При това положение следва да се приеме, че ревизията е редовно възложена от компетентни органи, а РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК.

Относно материалната законосъобразност::

В. Т. в качеството си на местно физическо лице по смисъла на чл. 4, ал.1, т.1 от ЗДДФЛ, на основание чл. 6, чл. 8 и чл. 12 от същия закон е данъчно задължено за облагаемия си доход, получен през данъчната година от източници в България и от чужбина.

Предмет на оспорване са установените с РА задължения на В. Т. по чл. 17 ЗДДФЛ за 2016 г. в общ размер на 64 399.05 лева, от които главница- 46 089.72 лв. и лихви в размер на 18 309.33 лв..

Безспорно, с цитираното по- горе решение от 20.10.2016 г. арбитражният съд е осъдил „Партинвест" ООД, да заплати сума в общ размер 989 800.00 лв., на В. Г. Т. и Ш. М. Алсбей, от които 50 000.00 лв. главница, представляващо дължимо и неизплатено възнаграждение по Договор за предоставяне на бизнес

услуги от 13.06.2012 г. и 900 000,00 лв., представляващи обезщетение за имуществени вреди съгласно чл. 7 от Договор за предоставяне на бизнес услуги от 13.06.2012 г. за периода 09. 08. 2012 г. - 09.10.2016 г., както и извършените по делото разноси в размер на 39 800.00 лв. Преведената от „Партивест“ ООД с ЕИК[ЕИК] в полза на В. Г. Т. сума е общо в размер на 494 967.18 лв., която включва: Възнаграждение по договор 25 000 лв. /1/2 от 50 000 лв./, Разноси по делото 19 900 лв. /1/2 от 39 800 лв./, Обезщетение 450 000 лв. /1/2 от 900 000 лв./, Лихва 67.18 лв.

В разглеждания случай между страните не се спори, че през 2016 г. В. Т. е получила доход в посочения размер. Спорът е за това, дали този доход подлежи на облагане.

Според жалбоподателя, в случая е налице хипотезата на чл. 13, ал. 1, т.13 ЗДДФЛ, определящ, че не са облагаеми обезщетенията за имуществени и неимуществени вреди, с изключение на обезщетенията за пропуснати ползи.

От своя страна, органите по приходите поддържат, че получената от ревизираното лице сума представлява облагаем доход по смисъла на разпоредбата на чл. 35, т. 1 ЗДДФЛ, съгласно която облагаемият доход е брутната сума на облагаемите доходи, придобити през данъчната година от: 1. обезщетения за пропуснати ползи и неустойки с такъв характер. В РА е посочено, че гражданската отговорност по общо правило се състои в това, че всеки е длъжен да поправи вредите, които виновно е причинил другиму (чл. 45 от Закона за задълженията и договорите (ЗЗД)). Имуществената вреда може да се прояви в две форми- претърпени загуби и пропуснати ползи. 1. Претърпени загуби- унищожаване или повреждане на имущество, финансови загуби. Изобщо всяко засягане на оценими в пари блага. 2. Пропуснати ползи- невъзможност за реализиране на доходи и печалби. Претърпяната загуба представлява намаление на настоящото имуществено състояние на увредения. Пропуснатата полза се изразява в пропусъкът да се увеличи имуществото на увредения, което при обикновени условия би настъпило. Позовават се на Тълкувателно решение № 3/2012 г. от 12.12.2012 г. на Върховния касационен съд. Прието е, че всяко неосъществено увеличаване на имуществото, което е щяло да настъпи със сигурност, ако не би било осуетено от деликта, съставлява пропуснатата полза. Такава е както печалбата, която увреденият е можел да получи от изпълнението на договор, осуетен от противоправното поведение на възложителя, така и всяка друга имуществена облага, която със сигурност пострадалия би реализирал ако вредоносното действие не би настъпило. При този анализ е изведен извод, че полученото обезщетение от жалбоподателя представлява пропуснати ползи от неизпълнение на договор по вина на възложителя, които са извън обхвата на необлагаемите доходи.

В ЗДДФЛ няма легално определение на понятието доход, както няма легално определение на понятието облагаем доход, като в разпоредбата на чл. 10 от закона са дадени видовете доходи според два различни класификационни критерия- според източника на дохода /ал. 1/ и според формата на

получаването/плащането му /ал. 2 /. По аналогия от разпоредбите на СС 18, определящ дефиницията за приход на предприятие в счетоводен аспект и при съобразяване с посочената норма на чл. 10 ЗДДФЛ следва да се приеме, че доходът е икономическо понятие, което обхваща получени от конкретно физическо лице оценени в пари права, които водят до нарастване на имуществения комплекс на това лице чрез нарастване на активите или намаляване на пасивите му, тоест положително изменение в имуществото на физическото лице /Решение № 1647/08.02.2017 г. на ВАС по адм.дело № 1008/2016 г. и Решение № 5998/18.05.2016 г. на ВАС по адм.дело № 8288/2015 г./ Анализът на разпоредбите, уреждащи тези видове доходи води до обоснования извод, че те се получават въз основа на съществуващи, съществуващи и/или развиващи се правоотношения, по повод на които за съответното лице се поражда притежание за оценимо в пари право, като от друга страна по силата на тези правоотношения е породена корелативна връзка платец на доход- получател на доход. Т.е. понятието "източник на доход" предполага наличието на правоотношение, по силата на което за съответното лице е породено вземане за оценимо имуществено право, и/или прехвърлящо такова имуществено право лице или лица, които от гледна точка на данъчния закон се квалифицират като платец на дохода.

За целите на данъчното облагане, за да се обложи или освободи от облагане получен доход е важно да се докаже неговият характер и основанието за получаването му.

В разпоредбата на чл.12, ал.1 от ЗДДФЛ е дефинирано, че 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.

Съгласно чл. 13, ал. 1, т. 13 от ЗДДФЛ /заглавен „Необлагаеми доходи“/ не са облагаеми обезщетенията за имуществени и неимуществени вреди, с изключение на обезщетенията за пропуснати ползи. В общия случай облагаеми по смисъла на ЗДДФЛ са обезщетенията за пропуснати ползи и неустойките с такъв характер, посочени изрично в чл. 35, т. 1 ЗДДФЛ.

В процесния казус, настоящият съд е обвързан от материалната доказателствена сила на описаното по- горе арбитражно решение, въз основа на което са преведени, спорните в производството суми за 2016г. в полза на жалбоподателката по банков път. Във същото е прието, че искът е с правно основание чл.79, ал.1, предл. второ ЗЗД, във вр. с чл.92, ал.1 ЗЗД.

В нормата на чл.79, ал.1 от ЗЗД е заложено, че ако длъжникът не изпълни точно задължението си, кредиторът има право да иска изпълнението заедно с обезщетение за забавата или да иска обезщетение за неизпълнение. Съгласно чл.92, ал.1 ЗЗД неустойката обезпечава изпълнението на задължението и служи като обезщетение за вредите от неизпълнението, без да е нужно те да се доказват. Кредиторът може да иска обезщетение и за по-големи вреди.

Според Тълкувателно решение № 3 от 12.12.2012 г. на ВКС по т. д. № 3/2012 г.,

ОСГТК, неточното изпълнение на договорните задължения поражда правото на кредитора да иска от длъжника изпълнение заедно с обезщетение за забавата или да иска обезщетение за неизпълнение (чл. 79, ал. 1 ЗЗД). Съгласно разпоредбата на чл. 82 ЗЗД, регламентираща обема и границите на отговорността за вреди от виновно неизпълнение на договорните задължения, обезщетението обхваща всички причинени вреди, които са пряка и непосредствена последица от неизпълнението и са могли да бъдат предвидени при пораждаване на задължението, като при недобросъвестност на длъжника-обезщетението обхваща всички преки и непосредствени вреди. Според посочената разпоредба, подлежащите на обезщетяване имуществени вреди са два вида- претърпяна загуба и пропуснатата полза. Както в правната доктрина, така и в съдебната практика, пропуснатата полза се дефинира като неосъществено увеличаване на имуществото на кредитора. Установяването на пропуснатата полза се основава на предположение за състоянието, в което имуществото на кредитора би се намирало, ако длъжникът беше изпълнил точно задължението си, съпоставено с имуществото му към момента на неизпълнението. Тъй като пропуснатата полза представлява реална, а не хипотетична вреда, това предположение винаги трябва да се изгражда на доказана възможност за сигурно увеличаване на имуществото и не може да почива на логическо допускане за закономерно настъпване на увеличаването. Пропуснатата полза е елемент от фактическия състав, пораждащ правото на обезщетение. Поради това и при липса на изрично установена в закона презумпция за настъпването ѝ, пропуснатата полза не се предполага, а следва да бъде доказана в процеса. Само ако бъде доказано, че при точно изпълнение на длъжника имуществото на кредитора е могло да бъде увеличено, ще бъде постигната целта на предвиденото в чл. 82 ЗЗД обезщетяване- да се поправят претърпените от кредитора вреди, без да се допусне обогатяването му за сметка на длъжника.

В случая приобщените по делото доказателства сочат на наличие на облигационна връзка между жалбоподателката Т. и „Партинвест“ ООД, както и на прекратяването на същата поради виновно неизпълнение от страна на дружеството /Възложител/ на договора от 13.06.2012г. Именно основанието за постъпване на спорните суми в патримониума на ревизираното лице е съществено за решаването на правния спор. Видно от твърденията в жалбата, жалбоподателят също черпи аргументите си в квалификацията на получените суми като необлагаеми доходи.

Съдът приема, че клаузата по чл.7 от Договор за предоставяне на бизнес услуги от 13.06.2012 г., има характер на договорено обезщетение, което с оглед на това, че представлява фиксирана определяема сума- обезщетение за имуществени вреди /неустойка за неизпълнение/ в размер на 18 000 лева за всеки месец на забава, има характер по- скоро на обезщетителна и санкционна неустойка. Същевременно същата в случая може да бъде квалифицирана и като уговорена като изключителна, доколкото при неизпълнение кредиторът може

да претендира само нея без оглед размера на вредите, които реално е претърпял. Такъв тип клауза следва да е допустима като израз на желанието на страните да ограничат отговорността за неизпълнение в определена степен, но не и като възможност за недобросъвестно изключване на отговорността на неизправната страна или за злоупотреба с право, в зависимост от неизпълнението по договора. В случая договорената неустойка е валидна. Изрично в диспозитива на Решение от 20.10.2016 г. по арбитражно дело №8000 от 2016 г. на Арбитражен съд „А. Юстициарум“ С., е посочено, че присъдената сума 900 000 лева, представлява обезщетение за имуществени вреди съгласно чл. 7 от Договор за предоставяне на бизнес услуги от 13.06.2012 г, за периода 09.08.2012 г.- 09.10.2016 г., поради пълно неизпълнение на задълженията от страна на ответника, като е дадена правна квалификация по чл.79, ал.1, пр.2 ЗЗД, вр. чл.92, ал.1 ЗЗД. При анализа на характера на присъденото обезщетение и съдържанието по договора, съдът прави извод, че наименована обезщетение/неустойка, същата не попада в обхвата по съдържание на нормата на чл.35, т.1 ЗДДФЛ, доколкото не представляват обезщетения за пропуснати ползи и неустойки с такъв характер. Т.е. налице е хипотеза на реализирана договорна отговорност, предпоставена от неизпълнението на договор /арг. от чл. 79, 92 от ЗЗД/. Предвид това и доколкото договорената като обезщетителна неустойка е определяем размер, следва да се приеме, че се касае за договорно обезщетение, по смисъла на чл. 13, т. 3 от ЗДДФЛ и не следва да се третира като обезщетение за пропуснати ползи, както са направили ревизиращите органи.

Във връзка с довода на процесуалния представител на ответника, изтъкнат в хода съдебните прения, че дължимото възнаграждение по договора е било 50 000 лева, а лицето е получило по силата на арбитражното решение 900 000 лева /следва да се вметне 1/2/, съдът намира за нужно да отбележи, че присъденото обезщетение за имуществени вреди с посоченото решение се базира на изричната договорна клауза на чл.7, където както бе посочено по- горе е определяем размера и не се нуждае от доказване този размер на обезщетение, за да се приеме, че е пропусната полза, както е прието в оспорения РА. Освен това не е в правомощията на административния съд да проверява, респ. ревизира присъдения размер от арбитража в решението. Предмета на настоящото производство се свежда до отговор на въпроса представлява ли тази сума облагаем доход или не.

Настоящият съдебен състав приема, че в случая е налице хипотезата на чл.13, ал.1, т.13 ЗДДФЛ, а именно процесната сума представлява обезщетение за имуществени вреди, поради което е необлагаем доход.

Въз основа на изложеното, съдът намира жалбата срещу РА, в оспорената част за основателна, поради което и като материалнонезаконосъобразен следва да бъде отменен.

Предвид изхода на делото е основателна претенцията на жалбоподателя за присъждане на разноски в размер на 10 лева за държавна такса и 2 000 лв. за

адвокатско възнаграждение.

Мотивиран от гореизложеното, съдът

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба на В. Г. Т. Ревизионен акт /РА/ № Р-22221220003486-091-001/30.03.2021 г., издаден от Х. Б. М.- орган, възложил ревизията и Б. К. С.– ръководител на ревизията, мълчаливо потвърден от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция, с който са установени задължения за данък върху дохода по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2016г. в общ размер на 64 399.05 лева.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция, да заплати на В. Г. Т., ЕГН-[ЕГН] разноски по делото в размер на 2 010 лева.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд, в 14– дневен срок от съобщаването му на страните.

Съдия: