

РЕШЕНИЕ

№ 2501

гр. София, 14.04.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Второ отделение 65 състав,
в публично заседание на 31.03.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ванина Колева

при участието на секретаря Ирена Йорданова и при участието на прокурора Емил Георгиев, като разгледа дело номер **12130** по описа за **2020** 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 С. Г. Б. от [населено място] срещу Ревизионен акт (РА) №Р-22221518001620-091-001/18.12.2018 година, издаден от В. А. В., орган, възложил ревизията, и П. Т. П. – ръководител на ревизията, в частта потвърден с Решение № 1094/25.06.2019 година на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика – С. (ДД“ОДОП“) при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП).

В жалбата са изложени доводи за нищожност и незаконосъобразност на обжалвания РА. Конкретно се сочи, че РА е издаден от некомпетентен орган, след като ревизията не е възложена надлежно. Изложени са доводи, свързани с допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила при издаване на РА и противоречието му с материалноправните разпоредби на закона – отменителни основания по чл. 146 АПК. Жалбоподателят твърди, че органите по приходите не са събрали всички относими доказателства, поради което неправилно са приели за доход получените от него като “бюджет” суми, с които той е заплащал разходи, свързани с изпълнение на сключени от него договори за консултантски услуги, за които липсват доказателства, че са завършени. Моли съда да да отмени РА. Претендира разноски.

Ответникът, директорът на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата. Счита, че ревизионният акт е законосъобразен. Моли жалбата да бъде отхвърлена. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Прави възражение за прекомерност на адвокатско възнаграждение.

Прокурорът от Софийска градска прокуратура изразява становище за неоснователност на жалбата.

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

Жалбата е подадена в законоустановения срок, от лице с правен интерес от обжалването – адресат на оспорения акт, срещу РА, който е обжалван по административен ред и не е отменен, поради което е допустима.

Настоящото дело е образувано, след като с Решение № 13315 от 27.10.2020г. по адм.д. № 6930/2020г. по описа на Върховния административен съд, е отменено Решение № 1511/02.03.2020г., постановено по адм.д. № 9371/2019г. по описа на АССГ и делото е върнато за ново разглеждане в частта за установения резултат по ЗДДФЛ за 2014 година, 2015 година и 2016 година общо в размер на 580895,23 лева и лихва за забава в размер на 120677,95 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 200935,66 лева и лихва в размер на 42401,72 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, като постановено при съществени нарушения на съдопроизводствените правила.

Решение № 1511/02.03.2020 г., постановено по адм. дело № 9371/2019 г. по описа на Административен съд – София-град, в частта, с която е отхвърлена жалбата на С. Г. Б. срещу Решение №1094/25.06.2019 година на директора на дирекция „ОДОП” - С., с което жалбата му срещу РА е оставена без разглеждане - по ЗДДС за данъчни периоди от месец 02.2015 г. до месец 01.2016 г. включително и от м.03.2016 г. до месец 06.2016 г., 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, е влязло в сила и не е предмет на настоящето производство.

Ревизионното производство е започнало със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221518001620-020-001 от 20.03.2018 г., връчена лично на ревизираното лице на 24.04.2018 г., издадена от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед № РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С.. Предметът и периодът на ревизията обхваща установяване на данък върху годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2016 г., данък върху добавената стойност по ЗДДС за периодите от 01.02.2015 г. до 31.12.2016 г., вноски за ДОО за самоосигуряващи се по КСО за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2016 г., вноски за здравно осигуряване – за осигурители по ЗЗО за периодите от 31.01.2014 г. до 31.12.2016 г. Срокът на ревизионното производство е продължен със заповед за изменение на ЗВР (ЗИЗВР) №Р-22221518001620-020-002/20.07.2018 г. и ЗИЗВР №Р-22221518001620-020-003/22.08.2018 г.

В законоустановения срок е съставен ревизионен доклад (РД) №Р-22221518001620-092-001 от 04.10.2018 г., връчен на 31.10.2018 г.

След продължаване на срока за подаване на възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, С. Г. Б. не е упражнил правото си да подаде писмено възражение.

Констатациите в РД са дали основание на ревизиращите да издадат процесния

ревизионен акт. Ревизионен акт №Р-22221518001620-091-001 от 18.12.2018г. е издаден от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и П. Т. П., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. Връчен е на 07.01.2019 г. по електронен път.

В ревизионния акт са посочени фактическите и правните основания за неговото издаване. Ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за спорните периоди, като е изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви, предвид цитирания чл. 120, ал. 2 ДОПК, представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективизирана в множество решения на ВАС. В РД са изложени подробни мотиви на ревизиращите органи, обосноваващи изводите им относно установените задължения. Предвид изложеното и съобразно разпоредбата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия, съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК, в предвидената от закона форма, съгласно чл.113 от ДОПК, и съдържа реквизитите, посочени в чл.120 от ДОПК.

Доводите относно компетентността на органите по приходите, възложили и извършили ревизията, са подробно обсъдени в Решение № 1511/02.03.2020г., постановено по адм. д. № 9371/2019г. по описа на АССГ, като с Решение № 13315 от 27.10.2020г. по адм. д. № 6930/2020г. по описа на Върховния административен съд от ВАС не е констатирана незаконосъобразност на изводите на АССГ относно валидността на РА.

На 18.01.2019г., в регламентирания по чл. 152, ал. 1 от ДОПК срок, до директора на дирекция “ОДОП” С. е подадена жалба вх. №94-С-58 от 18.01.2019 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-131 от 23.01.2019 г. по регистъра на дирекция „ОДОП“ С., с която С. Г. Б. оспорва РА №Р-22221518001620-091-001 от 18.12.2018 г., с който са установени задължения за данък върху годишна данъчна основа по чл. 17 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за 2014 г., 2015 г. и 2016 г. общо в размер на 580 895,23 лв. и лихви за забава в размер на 120 677,95 лв.; данък върху добавената стойност /ДДС/ по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчните периоди м. 02.2016 г., м. 07.2016 г., м. 08.2016 г. и от м. 10.2016 г. до м. 12.2016 г. вкл. общо в размер на 200 935,66 лв. и лихви в размер на 42 401,72 лв.; вноски за държавно обществено осигуряване /ДОО/ по Кодекса за социалното осигуряване /КСО/ за 2014 г., 2015 г. и 2016 г. общо в размер на 3 096,41 лв. и лихви в размер на 758,53 лв.

С решение № 1094/25.06.2019г. на директора на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП ревизионният акт е потвърден в оспорената част на установения резултат по ЗДДФЛ за 2014 г., 2015 г. и 2016 г., по ЗДДС за данъчните периоди м. 02.2016 г., м. 07.2016 г., м. 08.2016 г., от м. 10.2016 г. до м. 12.2016 г., вноските за ДОО за 2014 г., 2015 г. и 2016 г. В останалата част жалбата е оставена без разглеждане като недопустима. Както бе посочено, предмет на настоящия съдебен контрол е РА в частта, в която е потвърден с решението на директора на дирекция “ОДОП” С. при ЦУ на НАП.

Въз основа на събраните доказателства, установените факти и обстоятелства са

направени следните констатации от органите по приходите:

В частта на установени задължения по ЗДДФЛ за 2014 година, 2015 година и 2016 година общо в размер на 580 895,23 лева, първоначално приходните органи са приели наличие на основание по чл. 122, ал. 1, т. 7 от ДОПК за провеждане на ревизията по особения ред, но след съпоставка на приходите и разходите на ревизираното лице са констатирани, че приходите му надвишават разходите, поради което при липса на посоченото основание, данъчната основа за облагане по ЗДДФЛ е определена по реда на материалния закон, като в общата годишна данъчна основа за ревизираните периоди са включени и придобити от С. Г. Б. доходи от упражняване на свободна професия по чл. 29, ал. 1, т. 3 от ЗДДФЛ, които не е декларирал.

Органът по приходите е мотивирал наличието на недеklarирани доходи с извършена проверка в Информационния масив /ИМ/ на НАП - „Справки по чл. 57 от ЗДДФЛ и чл. 73 от ЗДДФЛ“ за изплатени суми за С. Г. Б., при която е установено, че са му изплатени общо следните суми: за 2014 г. - 919095,96 лв. с удържан данък - 1250,00 лв.; за 2015 г. - 1 061 228,70 лв. с удържан данък - 5000,00 лв.; за 2016 г. - 5479835,05 лв. с удържан данък - 16243,24 лв. Във връзка с данните, съдържащи се в справките по чл. 73 от ЗДДФЛ, до лицата, подали информация за изплатени доходи, са изготвени и връчени искания, в отговор на които са представени документи и писмени обяснения, че доходите са изплатени по граждански договори за извършени консултантски услуги. Представени са договорите за консултантски или правни услуги, и един рамков договор, по които ревизираното лице се явява изпълнител, доказателства за извършени плащания по банков път, протоколи за извършена работа, счетоводни справки, декларации от С. Б. за това, че е самоосигуряващо се лице, справки по чл. 73 от ЗДДФЛ. Част от платците на доходите са декларирали, че на основание чл. 43, ал. 5 от ЗДДФЛ на лицето не са удържани данъци върху изплатените суми. Безспорно е установено, че за ревизираните периоди задълженото лице не е подавало годишни данъчни декларации по чл. 50 от ЗДДФЛ.

За 2014 г. е определена обща годишна данъчна основа в размер на 790709,69 лв., която представлява сумата от годишната данъчна основа за доходи от трудови правоотношения - 120137,72 лв. /получена като разлика между дохода в размер на 122868,56 лв. и удържаните задължителни осигурителни вноски - 2730,84 лв./ и годишната данъчна основа за доходи от упражняване на свободна професия и доходи от възнаграждения по извънтрудови правоотношения - 670571,97 лв. /получена като разлика между изплатените възнаграждения в размер на 894 059,96 лв. и разходи за дейността /25 %/ в размер на 223523,99 лв/. Дължимият данък е определен в размер на 79070,97 лв., в т.ч. за довносяне в размер на 67057,19 лв. За забавата е начислена лихва в размер на 24749,69 лв.

За 2015 г. е определена обща годишна данъчна основа в размер на 1126470,39 лв., която представлява сумата от годишната данъчна основа за доходи от трудови правоотношения - 70420,07 лв. /получена като разлика между дохода в размер на 72674,99 лв. и удържаните задължителни осигурителни вноски - 2254,92 лв./ и годишната данъчна основа за доходи от упражняване на свободна професия и доходи от възнаграждения по извънтрудови правоотношения - 1056050,32 лв. /получена като разлика между изплатените възнаграждения в размер на 1408067,10 лв. и разходи за дейността /25 %/ в размер на 352016,78 лв/. Дължимият данък е в размер на 112647,04 лв., в т.ч. за довносяне в размер на 105605,04 лв. За забавата е начислена лихва в размер на 28224,20 лв.

За 2016 г. е определена обща годишна данъчна основа в размер на 4256943,01 лв., която представлява сумата от годишната данъчна основа за доходи от трудови правоотношения - 82175,91 лв. /получена като разлика между дохода в размер на 83880,00 лв. и удържаните задължителни осигурителни вноски - 1704,09 лв./ и годишната данъчна основа за доходи от упражняване на свободна професия и доходи от възнаграждения по извънтрудови правоотношения - 4174767,10 лв. /получена като разлика между изплатените възнаграждения в размер на 5566356,14 лв. и разходи за дейността /25 %/ в размер на 1391589,04 лв/. При определяне на данъчната основа за 2016 г. е отчетен фактът, че считано от 28.01.2016 г. лицето е следвало да се регистрира по ЗДДС. В тази връзка от общия размер на платените му суми - 5767291,80 лв. е приспаднат начисленият общо за 2016 г. ДДС в размер на 200935,67 лв. и по този начин е определен размерът на доходите от друга стопанска дейност, а именно - 5566356,14 лв. Дължимият данък за 2016 г. е определен в размер на 425694,30 лв., в т.ч. за довносяне в размер на 408233,00 лв. За забавата е начислена лихва в размер на 67704,06 лв.

В частта на установени задължения по ЗДДС за данъчните периоди месец 02.2016 г., месец 07.2016 г., месец 08.2016г., от месец 10.2016 г. до 31.12.2016 г. в общ размер на 200935,66 лева и лихва в размер на 42401,72 лева, органите по приходите са приели, че на 18.12.2015 г. по сметка на С. Г. Б. са приведени общо 330000 лв. от [фирма] като възнаграждение за консултантска услуга, извършена от лицето на територията на Република България, с което същият е достигнал облагаем оборот над 50000 лева и не е подал заявление за регистрация по ЗДДС, на основание чл.96 от ЗДДС. Преценено е, че С. Г. Б. е следвало да подаде заявление за регистрация по ЗДДС до 14-о число на месец 01.2016 година и да се регистрира по ЗДДС, като в срок 14 дни от постъпването на заявление, данъчният орган извършва проверка на основанието за регистрация и издава удостоверение за регистрация, с което извършва регистрацията и датата на регистрацията по ЗДДС е трябвало да бъде най-късно на 28.01.2016 година. Прието е, че след 28.01.2016г. С. Б. 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. Предвид данните за получените суми по банкова сметка, на основание чл.102, ал.3, т.1 от ЗДДС, при съобразяване на разпоредбата на чл.67, ал.2 от ЗДДС, органите по приходите са начислили ДДС по периоди от месец 02.2016 г. и размери, посочени в РА.

В частта на установени вноските за ДОО за 2014 година, 2015 и 2016 година в общ размер на 3096,41 лева и лихви в размер на 758,53 лева, органите по приходите са приели, предвид установената промяна на облагаемия доход, че следва да бъде извършена корекция на окончателния размер на ЗОВ за ДОО за 2014 година, 2015г. и 2016 година. Определен е годишен осигурителен доход, който е ограничен до размера на максималния осигурителен доход, съгласно ЗБДОО за съответната година, предвид факта, че определените за 2014г., 2015г. и 2016г. облагаеми доходи го надвишават. Дължимите суми за ЗОВ са определени върху разликата между максималния размер на осигурителния доход и размера на дохода, върху който са внасяни осигурителни вноски през посочените години.

Съобразно приложените към административната преписка доказателства и като е анализирал законовите разпоредби, директорът на дирекция "ОДОП" С. е приел за правилни и законосъобразни изводите на органите по приходите. Като се е позовал на

относимата нормативна уредба, е приел, че установените с РА задължения са законосъобразно установени и е потвърдил като законосъобразен РА в частта, в която е установен резултат по ЗДДФЛ за 2014 г., 2015 г. и 2016г., ДДС по ЗДДС за данъчните периоди м. 02.2016 г., м. 07.2016 г., м. 08.2016 г., от м. 10.2016 г. до м. 12.2016 г., вноските за ДОО за 2014 г., 2015 г. и 2016 г.

В хода на съдебното производство от жалбоподателя са представени писмени доказателства – договори и приемо-предавателни протоколи (с характер на разписки) с пет лица, сръбски граждани, които са предоставяли услуги, свързани със сключените от него договори.

В съдебното производство при първото разглеждане на делото от АССГ, е назначена и приета съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ). Заключение на вещото лице е прието без възражения от страните. Вещото лице е изследвало паричния поток на жалбоподателя и е заключило, че няма превишаване на разходите над приходите му през ревизирания период.

С Решение № 1511/02.03.2020 г., постановено по адм. дело № 9371/2019 АССГ е отхвърлил жалбата С. Г.. Б. против РА в оспорената част на установения резултат по ЗДДФЛ за 2014 година, 2015 година и 2016 година общо в размер на 580895,23 лева и лихва за забава в размер на 120677,95 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 200935,66 лева и лихва в размер на 42401,72 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

За да постанови този резултат, АССГ е изложил подробни мотиви, че РА е издаден от компетентен орган, в изискуемата форма и при липса на допуснати съществени нарушения на процесуалните правила.

При преценка на неговата обосновааност и материална законосъобразност съдът е възпроизвел фактическата обстановка, приета в хода на ревизията. В частта по ЗДДФЛ, АССГ е приел, че при така събраните в хода на ревизията писмени доказателства за получени доходи от консултантски услуги на територията на страната, които не са декларирани, РА, в частта на установени задължения по ЗДДФЛ за 2014 година, 2015 година и 2016 година общо в размер на 580895,23 лева и лихва за забава в размер на 120677,95 лева, е законосъобразен.

В частта по ЗДДС, АССГ е приел, че на 18.12.2015 г. с превода по сметка на С. Б. на 330000 лв. от [фирма] като възнаграждение за консултантска услуга, извършена от лицето на територията на Република България, същият е достигнал облагаем оборот над 50000 лева и е подлежал на задължителна регистрация, на основание чл.96 от ЗДДС, считано от 28.01.2016г. След подробно изложение на приложимата нормативна уредба, съдът е приел за неоснователен доводът на жалбоподателя, че преди да бъде определено задължението по РА е трябвало да има издаден служебно Акт за

регистрация по ДДС /влязъл в сила/. С позоваване на чл.102, ал.4 от ЗДДС и съдебна практика на ВАС по идентични случаи, съдът е приел, че издаването на акта за регистрация по ЗДДС не изключва установяването на задълженията 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.

В частта по КСО, АССГ е приел, че 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.

С Решение № 13315 от 27.10.2020г. по адм.д. № 6930/2020г. по описа на Върховния административен съд, е отменено Решение № 1511/02.03.2020г., постановено по адм.д. № 9371/2019г. по описа на АССГ и делото е върнато за ново разглеждане в частта за 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 като неправилно като постановено при съществени нарушения на съдопроизводствените правила и необосновано.

За да стори това, ВАС е приел, че съдът не е обсъдил доводите на ревизираното лице и представените от него писмени доказателства – пет броя граждански договори за консултантски услуги, сключени между ревизираното лице от една страна и четирима граждани на Република С. и дружество, регистрирано в Р С., ведно с представените банкови извлечения от неговата сметка в подкрепа на тезата му, че преведените суми по банковата му сметка не са получени доходи, а разходи във връзка със сключени от него договори за консултантски услуги.

Приел е, че тези доказателствата са от значение за разрешаване на спорния въпрос – постъпилите суми по банковите сметки на ревизираното лице представляват ли доходи от упражняване на свободна професия по чл. 29, ал. 1, т. 3 от ЗДДФЛ, които не са декларирани. И тъй като този въпрос е от значение за законосъобразността на РА, игнорирането му създава съмнение, че фактите не са такива, каквито съдът е приел за установени.

В отменителното си решение ВАС дава указания при новото разглеждане на делото съдът да обсъди представените в хода на съдебното производство доказателства в съвкупност с тези, събрани в хода на ревизията, като изложи самостоятелни фактически и правни

изводи за релевантните за спора факти, включително като отговори на доводите на жалбоподателя за незаконосъобразност на издадения РА. Във връзка с указанията на ВАС за значението на посочения въпрос, относно характера на получените от С. Б. суми, за законосъобразността на РА, при новото разглеждане на делото са допуснати двама свидетели на жалбоподателя – изпълнителният директор на [фирма] и одиторът на същото дружество. От техните показания се установява, че по сключените с жалбоподателя договори, той е заплащал на чуждестранни лица и консултанти, във връзка с проекти на дружеството в различни балкански държави. Събрани са и писмени доказателства – приемо-предавателни протоколи, които в едната си част имат характер на разписки за заплатени суми на сръбските граждани, с които има сключени договори и копие от международния паспорт на жалбоподателя, от което се установява, че той многократно е пътувал зад граница, включително и в редица балкански държави.

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

С обжалвания РА са установени задължения, като органите по приходите са приели постъпилите по банковите сметки на С. Г. Б. суми през 2014г., 2015г. и 2016г. за доход по смисъла на чл. 10, ал. 1, т. 3 от ЗДДФЛ – от друга стопанска дейност, облагането на които е регламентирано в Раздел III на ЗДДФЛ и на основание чл. 29, ал. 1, т. 3 от ЗДДФЛ, чл.11, ал.1, т.2 ЗДДФЛ и чл.12 ЗДДФЛ са включени от ревизиращия екип при определяне на данъчната му основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за всяка от ревизираните години.

Съгласно чл.12 от ЗДДФЛ, облагаеми по този закон са доходите от всички източници, придобити от данъчнозадълженото лице през данъчната година, с изключение на доходите, които са необлагаеми по силата на закон. 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. В чл. 11 от ЗДДФЛ е предвидено, че ако не е предвидено друго в този закон, доходът се смята за придобит на датата на: 1. плащането - при плащане в брой; 2. заверяването на сметката на получателя на дохода или получаването на чека - при безналично плащане. Съгласно чл. 14 от ЗДДФЛ, с данък върху общата годишна данъчна основа се облагат доходите по глава пета, придобити през данъчната година, с изключение на доходите от стопанска дейност като едноличен търговец и на доходите от друга стопанска дейност по чл. 29а.

В чл. 16 от ЗДДФЛ е предвидено, че облагаемият доход и данъчната основа се определят за всеки източник на доход поотделно съгласно разпоредбите на този закон.

Облагаемият доход от стопанска дейност на физическите лица, които не

са търговци по смисъла на Търговския закон, се определя, като придобитият доход се намалява с разходи за дейността - с 25 на сто за доходи от упражняване на свободна професия или възнаграждения по извънтрудови правоотношения (чл. 29 ЗДДФЛ).

В настоящия случай спорът между страните се свежда до това представляват ли получените от жалбоподателя суми доход от друга стопанска дейност, така както твърди ответникът.

В случая няма спор, че ревизията на жалбоподателя не е извършена по реда на чл.122 ДОПК. За С. Б. не е налице превишение на разходите над приходите за ревизирания период и това се установява и от приетото заключение по допуснатата ССЕ при първото разглеждане на делото от АССГ, поради което ревизиращите не са извършили ревизията по реда на чл.122 и сл. от ДОПК. При това, в случая не е приложима презумпцията на чл.124, ал.2 ДОПК и в производството по обжалването на настоящия ревизионен акт, при извършена ревизия по общия ред, фактическите констатации в него не се смятат за верни до доказване на противното. В тежест на приходната администрация е да докаже, при условията на пълно и главно доказване, че ревизираното лице е получило доходи, подлежащи на облагане. В случая, освен движението по банковите сметки и договори за консултантски услуги в хода на ревизията не са събрани други доказателства.

Както е посочено и в РД един от основните въпроси пред органа по приходите при преценката на доказателствата е правилно да установи какъв е характерът на документите – частни или официални и докъде се простира тяхната удостоверителна сила. Когато пред органа по приходите е представен официален документ, то неговата удостоверителна сила задължава органа по приходите да приеме, че направените пред длъжностното лице изявления съответстват на обективизираните в акта. В случая органите по приходите не само, че са основали изводите си единствено на представените при насрещните проверки договори, които са частни диспозитивни документи, но не са ги обсъдили с оглед на останалите доказателства и твърденията на жалбоподателя, поради което са достигнали до необосновани изводи, че описаните суми представляват недеklarирани доходи на С. Г. Б., които са от упражняване на свободна професия /адвокат/ и са изплатени по граждански договори.

Органите по приходите не са взели предвид твърденията му, че получените суми са свързани с направени от него разходи, с оглед липсата на доказателства за вида и характера на извършваните услуги и тяхното реално извършване. Не са съобразили и липсата на доказателства за изпълнение на договорите към ревизираните периоди. За 2014г. в годишната данъчна основа са включени сумите получени от [фирма] и [фирма]. От [фирма] са представени два граждански

договора от 28.01.2014г. и от 07.04.2014г. Предмет на договора е “правни консултации, както и консултации по търговски и бизнес въпроси и оперативно управление, свързани с дейността на възложителя, при реализация на инвестиционна политика по придобивания и сливания, управление и правни и бизнес връзки между дружествата, управлявани от възложителя, както и трети лица и други въпроси”. В чл.1 от договора от 28.01.2014г. е уговорено изпълнителят да участва в срещи с и/или от името на възложителя, по въпроси, свързани с предмета на договора, да предоставя писмени и/или устни консултации, становища и др.; да изготвя всякакви документи, включително писма и друга кореспонденция, свързана с предмета на договора, да извършва всякакви други правни действия по конкретно поставени от възложителя задачи във връзка с предмета на договора. Уговорено е възнаграждението да се заплаща съобразно трудността и обема на предоставените задачи, както и с оглед постигнатия резултат. В чл.2, ал.2 от договора е предвидено възложителят да покрива разходите за транспорт за пътувания до С. на изпълнителя, режимни разходи за престой и всякакви други външни и свързани с предмета на договора направени от възложителя. В чл.5 на договора е уговорено, че изпълнителят има право да наема външни експерти, ако това се налага. Аналогични са разпоредбите, договорени между страните с договора между [фирма] и С. Б. от 07.04.2014г., като е договорено страните да уговарят конкретен размер на възнаграждението най-малко веднъж на шест месеца, като отразяват уговореното в протокол.

Съставянето на приемо-предавателен протокол, въз основа на който да се индивидуализират конкретните предоставени услуги, е предвидено и в останалите договори сключени с [фирма] през следващите данъчни периоди, включително и тези, в които възнаграждението е договорено като конкретна сума, но нито един такъв протокол не е представен, нито в хода на ревизията, нито пред съда. Не са представени и други доказателства, свързани с изпълнението на договорите като писмени становища, договори, кореспонденция или др., които са описани в предмета им. Единствено от така представените договори, които са твърде общо формулирани и не включват конкретни задачи или дейности, които следва да се изпълнят, не може да се установи, че те са изпълнени от жалбоподателя. От дружеството възложител има преведени средства по сметка на С. Г. Б., но във всички договори, сключени с [фирма] е предвидено, че изпълнителят може да наема други лица, като не е посочено, че това става за негова сметка. Още при първото разглеждане на делото са представени договори за консултантски услуги със сръбски граждани: от 11.03.2015 със Р. Ц., от 26.02.2016г. с А. З., от 10.06.2015г. със С. Д., от 03.08.2015г. с М. З. и от 15.01.2015г. с Б. Доо, придружени от разписки за получени суми,

оформени като приемо-предавателни протоколи.

От жалбоподателя са представени приемо-предавателни протоколи, които имат характер на разписки съответно от 15.12.2015г. от Р. Ц. за 58000 евро; от 15.12.2016г. - от А. З. за 84500 евро; от 16.12.2015г. от С. Д. за 68500 евро; от 15.12.2015г. - от М. З. за 50000 евро и от 01.06.2016г. - от Б. Доо за 198000 евро.

Договорите и приемо-предавателните протоколи са частни документи, чиято автентичност – авторство не е оспорена. Съобразно разпоредбите на закона и дадените от ВАС указания, те следва да бъдат ценени с оглед на останалите доказателства по делото.

Доводите на жалбоподателя, че получените суми са получените от него като “бюджет”, който той е използвал, във връзка със сключените договори, се подкрепят и от представените доказателства за движението по банковите му сметки, приобщени към доказателствата като част от административната преписка още в хода на ревизията. От тях е видно, че на 21.12.2016г. от жалбоподателя са получени 430000 лв. от [фирма], като на следващия ден са изтеглени от С. Б. 400000 лв. Такива движения се установяват и по други преводи, като получените от [фирма] на 01.08.2016г. 44000 лв., които на следващия ден са преведени на В. П. И.. Към договора с [фирма] също липсват доказателства за изпълнението му, предметът му е определен общо и липсва уговорения в него приемо-предавателен протокол за приемане на конкретно извършени услуги. Отново е предвидена възможност за наемане на външни експерти, като не е уговорено за чия сметка ще става това.

Подобно движение се наблюдава и с получените на 25.07.2016г. 32200 лв. от [фирма], които на следващия ден са изтеглени в брой. Сумите преведени от [фирма] на 28.07.2016г. още същия ден са преведени на В. П. И., както и сумата преведена от [фирма] на 13.09.2016г., която на следващия ден е преведена на В. П. И.. От тези движения по банковата сметка на жалбоподателя следва извод, че сумите, получавани от посочените дружества по неговата банкова сметка не са били предназначени за него. Макар на част от основанията да е записано “заем”, липсват доказателства този заем да е бил връщан от В. П. И..

Този извод се подкрепя и от показанията на разпитаните свидетели, според които по договорите са били наемани чуждестранни експерти, а част от проектите, за които са сключени договорите продължават. Според показанията на свидетеля А., С. Б. е действал като довереник на [фирма], като е ангажирал на местно ниво представители, консултанти специалисти, във връзка с възникналите спорове. Според показанията на същия свидетел договорите са приключили 2019г., 2020г., за което е имало и медийно отразяване. Следователно, към ревизирания период 2014г., 2015г. и 2016г. те не са били приключили и

не се установява към тези периоди жалбоподателят да е извършил конкретни дейности по тях, които да са отчетени и заплатени.

От [фирма] е представен договор от 01.11.2013 г. за предоставяне от страна на С. Г. Б. на консултантски услуги във връзка с дейността на възложителя в областта на недвижимите имоти, свързана с продажбата, закупуването или отдаването под наем на сгради, бензиностанции, парцели или каквато и да било друга недвижима собственост, като изпълнителят се задължава при изпълнение на задачите да подготви и представя становища, мнения и документи, както и да извършва всички необходими действия, във връзка с изпълнение на поставените задачи. Предвидено е възнаграждение в размер на 3000 евро месечно. Към договора е представен анекс от 30.04.2014г за прекратяване на договора. Не са представени никакви документи за изпълнение по договора. Липсват доказателства за каквато и да е кореспонденция между страните, за възлагани задачи или извършване на дейности във връзка с изпълнение на договора. Предметът на услугите е договорен твърде общо и не е посочен конкретен обект, за който да се отнасят. Липсва уговорка и няма логика да се дължи възнаграждение без да се предоставят услуги.

Относно преведените от [фирма] общо 436 700,00 лв., изплатени по банков път през 2016 г., от дружеството е представен рамков договор от 21.03.2016г. за консултиране на правни и търговски дейности на възложителя. Неизчерпателно дейностите са изброени в чл. 1, ал.4 от договора. Те са свързани с изготвянето на писмени документи, воденето на кореспонденция и др., за които не са представени никакви доказателства. Не са представени и доказателства за възлагане на конкретни услуги. В чл.2 от договора е предвидено възнаграждението да се формира на база часова ставка от 300 евро на час, уговорено е и възнаграждение при успех. Начинът, по който е уговорено възнаграждението, предполага съставянето на отчет или подробен протокол, от който да може да се установи какъв е видът на предоставените услуги и как е формирана крайната цена по договора, какво време е било необходимо за конкретните дейности. С оглед съдържанието им, не може да се приеме, че представените към договора протоколи 1 и 2 изпълняват тази функция, тъй като от тях не става ясно нито какви услуги са предоставени, нито как е формирана крайната цена на тези услуги. Разгледани, заедно с коментираното по-горе движението на заплатените от дружеството възложител суми, то не може да се заключи, че сумите са били предназначени за С. Б. и представляват получено от него възнаграждение за реално предоставени консултантски услуги, съответно представляват доход.

От [фирма] са представени два договора, единият от които е без дата. Предметът и на двата договора отново е формулиран твърде общо. От

него не може да се установи в какво конкретно се състоят предоставените от С. Б. услуги. Липсват доказателства как е формиран размерът на договореното възнаграждение. И в двата договора е предвидено, че възнаграждението се заплаща след предоставяне на услугите. Не са представени никакви доказателства, че такива услуги са предоставени – реално извършени.

Като съобрази указанията на ВАС, дадени в Решение № 13315 от 27.10.2020г. по адм.д. № 6930/2020г. по описа на ВАС, като се разгледат представените в хода на ревизията договори от дружествата, движенията по банковите сметки на жалбоподателя и представените граждански договори със сръбските граждани и приемо-предавателните протоколи към тях и показанията на разпитаните свидетели, съобразени с липсата на всякакви доказателства за реално изпълнение по договорите, следва, че не е доказано, че получените от С. Г. Б. суми представляват негов доход от друга стопанска дейност по смисъла на чл.10, ал.1, т.3 от ЗДДС и следователно незаконосъобразно са включени при определяне на данъчната основа по чл. 17 от ЗДДФЛ и съответно на жалбоподателя са установени данъци за 2014г., 2015г. и 2016г. по ЗДДФЛ.

С оглед изложеното, неправилно органите по приходите са приели, че следва да бъде извършена корекция на окончателните осигурителни вноски за 2014 г., 2015 г. и 2016 г. и с РА неправилно са определени задължителни осигурителни вноски за донасяне общо в размер на 3 096,41 лв.

В частта по ЗДДС с РА са установени задължения за получени суми от [фирма] на 19.07.2016. и на 21.12.2016г., от [фирма] на 29.02.2016г., от С. С. КОНСУЛТ Е. на 22.07.2016г. и 28.12.2016г.; от “Х. А. ТРЕИД” Е. на 26.07.2016г., на 21.10.2016г., на 30.11.2016г. на 06.12.2016г. и на 09.12.2016г.; от [фирма] – на 01.08.2016г. и от ВИДЕЛИНА 2016 ДЗЗД на 24.08.2016г. Относно останалите доставки е прието, че мястото на извършване на услугата по ЗДДС е извън територията на страната.

Съгласно чл.21, ал.2 ЗДДС мястото на изпълнение при доставка на услуга, когато получателят е данъчно задължено лице, е мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност. Когато тези услуги се предоставят на постоянен обект, който се намира на място, различно от мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност, то мястото на изпълнение е мястото, където се намира този обект. Когато няма място на установяване на независима икономическа дейност или постоянен обект, мястото на изпълнение на доставката е мястото на постоянния адрес или обичайното пребиваване на получателя. Мястото на изпълнение при доставка на услуга е: 1. мястото, където се намира недвижимият имот, когато услугата е свързана с недвижим имот,

включително при: предоставянето на права за ползване, на експертни услуги или услуги на посредници, свързани с недвижимия имот.

В чл. 25 ЗДДС е предвидено, че данъчно събитие по смисъла на този закон е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица, вътреобщностното придобиване, както и вносът на стоки по чл. 16. Данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. На датата на възникване на данъчното събитие данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли.

Услуга по смисъла на чл.9 ЗДДС е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обращение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство, а доставка на услуга е всяко извършване на услуга.

В случая, от събраните в хода на ревизията и при обжалването на РА доказателства, не се установява услугите по представените договори за консултантски услуги да са реално извършени, поради което не може да се приеме, че е настъпило данъчно събитие на основание чл.25, ал. 2 ЗДДС.

В случая, в тежест на органите по приходите е да установят, че е налице облагаема доставка по смисъла на чл.9 от ЗДДС. Както безпротиворечиво е прието в съдебната практика, доказателствата за реалното осъществяване на доставката на услуга могат условно да бъдат разделени на две групи: установяващи потенциалната възможност за осъществяване на доставката, в която следва да се включат материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика; и такива, сочещи прякото ѝ реализиране, към които следва да се причислят протоколи за приемане на работата, доказателства за начин на остойностяване, осчетоводени записи за извършени разходи на доставчика във връзка с извършване на услугата и др.

В случая от органите по приходите са събрани единствено договори за консултантска дейност. Договорите са частни диспозитивни документи. Тяхното авторство не е оспорено. От съдържанието им, обаче, не може да се установи, че договорените услуги са реално извършени. Не може да се установи и конкретният предмет на услугите. В нито един от представените договори с посочените възложители не са описани конкретните действия и конкретни услуги, които следва да бъдат предоставени. В някои от тях, като този с [фирма], не се установява и къде следва да се предостави услугата. В част от договорите възнаграждението е уговорено почасово, като липсва посочване на конкретни дейности, колко часа са отнели. В договорите, в които размерът на уговореното възнаграждение е определено в абсолютна стойност не е посочено как е формиран този размер. Липсват

доказателства за конкретно възложени задачи, макар в договорите да е предвидено конкретните задачи да се поставят от възложителите. Не е представено нито едно писмено доказателство във връзка с конкретно предоставени консултантски услуги – кореспонденция, договори, анекси или др.

Към договора, сключен с [фирма] е приложен протокол за приемане на извършените консултантски услуги, но в него не се съдържа информация за вида на предоставените консултантски услуги, в какво се изразяват те, начина на тяхното остойностяване. В договора е посочено, че те биха могли да бъдат възлагани писмено или устно и че биха могли да бъдат писмени и/или устни консултации, свързани с дейността на възложителя; подготовка на всички видове анекси, документи и кореспонденция с възложители на обекти и трети лица. Договорените услуги предполагат наличие на писмени доказателства като кореспонденция, договори, анекси и др. писмени документи, каквито не са представени. Не са представени и доказателства на жалбоподателя да са възлагани конкретни задачи. От така събраните доказателства не е установено в какво се изразяват предоставените услуги. Заплащането по договорите не представлява пряко доказателство за изпълнение на договорените услуги, а би могло да е само индиция за наличие на договор. В случая, от движението по банковите сметки на жалбоподателя се установява, че веднага след заплащане на услугите сумите са теглени или прехвърляни от получателя им, от което може да следва извод, че те не са предназначени за изпълнителя по договора и не представляват възнаграждение за реално предоставени от него услуги.

От представения договор между [фирма] и С. Б. не може да се установи какъв е предметът на договорената услуга, не се установява и къде се предоставя тя в страната или извън нея. Договорено е възнаграждение в размер на 44000 лв., но не е посочено как е формирана договорената стойност, както и какви “съответни” проучвания и писмени и/или устни консултации следва да предоставя или са предоставени. Към договора не е представен приемо-предавателен протокол, нито други писмени доказателства за изпълнението му. Същото се отнася и за двата договора с възложител [фирма], като единият от тях е без дата. Липсват данни за вида на услугите и извършени действия по изпълнението му, протокол за предаване на работата или резултата от нея, начина на формиране на договореното възнаграждение, за поставени задачи или обекти, във връзка с които се предоставят услугите. Не са представени и писмени доказателства за съставени договори, анекси, доклади, кореспонденция или възлагане на конкретна задача. Поради факта, че в договорите липсва обект, във връзка с който се предоставя услугите, отново не

може да се установи дали те следва да се предоставят на територията на страната.

В представените договори с [фирма] е уговорено, че плащането на посочената сума ще се извършва на база реално извършена и приета от възложителя работа, удостоверено с подписването на приемо-предавателен протокол между страните. Такъв протокол не е представен. Като се има предвид, че договорените услуги включват подробен правен анализ, изготвяне на кореспонденция и пр., не са представени писмени доказателства за реално извършване на услугите, конкретните действия и начин на формиране на възнаграждението. От показанията на разпитаните свидетели се установява, че към периода на проверката проектите, във връзка с които са подписани тези договори не са били приключили.

При съвкупната преценка на събраните по делото доказателства не може да се направи категоричен извод за реално извършване на процесните доставки на услуги. При липса на преки доказателства за извършване на услугите, плащането само по себе си не е достатъчно, за да докаже реалност на процесните доставки. Договорът, макар и автентичен, доказва създаването на облигационна връзка между страните, но не и изпълнението на поетите с него задължения. Още повече, че от съдържанието на нито един от представените договори не може да се установи конкретно какви услуги са предоставени. Това, разбира се, в случая се дължи и на характера на консултантските услуги, които към момента на подписване на договора е възможно да не може да бъдат конкретно определени. Именно за това в тях е предвидено изготвянето на приемо-предавателни протоколи, които обаче не са представени. В единствения такъв протокол, който е представен, извършените услуги са формулирани твърде общо и той не би могъл да изпълнява тази функция. Предвидено е и възлагането на конкретни задачи, което би могло да става и писмено, но и за това липсват доказателства.

По изложените съображения, с оглед на събраните доказателства, след като не се установява реално извършване на договорените услуги, незаконосъобразно с РА са установени задължения по ЗДДС за ревизираните периоди.

С оглед изхода на спора, на основание чл.161, ал.1 от ДОПК, ответникът следва да бъде осъден да заплати разноски, съгласно представения списък, на основание чл.38, ал.1, т.3 и чл.2 от ЗА, в размер на 12017 лв. На основание чл.226, ал.3 АПК, съдът следва да се произнесе и по разноските за водене на делото във Върховния административен съд. Съгласно представения пред ВАС списък, те възлизат на стойност 13717 лв., от които 1700 лв. държавна такса и 12017 лв. адвокатско възнаграждение на основание чл.38, ал.1 ЗА.

Съдът намира възражението за прекомерност на адвокатското възнаграждение за неоснователно, тъй като, на основание чл.38, ал.2 от ЗА, съдът определя възнаграждението в размер не по-нисък от предвидения в наредбата по чл. 36, ал. 2.

Мотивиран от гореизложеното, Административен съд София-град, LXV състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ ревизионен акт №Р-22221518001620-091-001/18.12.2018 година, издаден от В. А. В., орган, възложил ревизията, и П. Т. П. – ръководител на ревизията, в частта потвърден с Решение №1094/25.06.2019 година на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика – С. при Централно управление на Националната агенция за приходите.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на адв. В. К. от САК адвокатско възнаграждение в размер на 24034 (двадесет и четири хиляди тридесет и четири) лева.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на С. Г. Б. заплатена държавна такса на ВАС в размер на 1700 (хиляда и седемстотин) лева.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

Съдия: