

# РЕШЕНИЕ

№ 5363

гр. София, 26.08.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 7 състав, в**  
публично заседание на 13.06.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Маруся Йорданова**

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **4976** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл. 156 от Данъчно – осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на Ц. Р. В., ЕГН [ЕГН], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ап. 19, в качеството му на жалбоподател срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221014002463-091-001 от 17.12.2018 г., издаден от К. Г. М. – орган, възложил ревизията и Б. М. Я. – ръководител на ревизията, изцяло потвърден с решение № 408/11.03.2018г. на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С..

С ревизионния акт са определени допълнителни задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за периодите от 01.01.2013 г. до 31.12.2014 г. общо в размер на 1 922 993,34 лв. и лихви за забава в размер на 729 083,84 лв..

С жалбата се иска отмяна на ревизионния акт като незаконосъобразен, поради съществени процесуални нарушения и неправилно приложение на материалния закон.

Правят се възражения, че органите по приходите не са доказали получени облагаеми доходи от други източници по смисъла на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ. Получените по банков път доходи в размер на 4 000 000,00 евро с легова равностойност 7 823 320,00 лв. през 2013г. и 6 503308,00 евро с легова равностойност 12 719 364,00 лв. през 2014г., по банкова сметка в банка L. L. AG от EVF I. F. V. L.. не са облагаем доход, а възнаграждение по Споразумение за консултантска услуга от 15.04.2008г. и Договор за посреднически и консултантски услуги от 04.01.2012г. с възложител именно EVF I. F. V. L.. Излагат се твърдения и за незаконосъобразното облагане на

жалбоподателя на доход за 2014г. в размер на 1 950 000 евро с левова равностойност 3 813 868, 50 лв. и в размер на 500 000,00 щатски долара с левова равностойност 740 870,00 лв. или общо 4 554 738, 50 лв., получени по банкова сметка в банка С.&Со АГ от EVF I. F. V. L., тъй като получените доходи са включени от лицето в ГДД за 2015г. т.е. същите не попадат в обхвата на получени доходи за 2014година и не следва да облагат като такива по смисъла на чл.35, т.6 ЗДДФЛ. Искането е за отмяна на РА. Направено е искане за присъждане на разноски.

В хода на съдебното, жалбоподателят, редовно призован, чрез адв. Б. поддържа изложените в жалбата доводи. Претендира разноски. Представя писмени бележки. Ответникът – директорът на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С., чрез упълномощения си процесуален представител юрк.М. прави искане за отхвърляне на жалбата като неоснователна и недоказана. Претендира юрисконсултско възнаграждение и прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение. Представя писмени бележки.

СГП, редовно уведомена, не изпраща представител.

Съдът, след преценка на доводите на страните и въз основа на доказателствата по делото, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

Със /ЗВР/ № Р-22221014002463-020-01 от 17.11.2014 г., връчена на 18.12.2014 г., издадена от К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед № РД-01-552 от 07.05.2013 г. на директора на ТД на НАП С. е възложено извършването на ревизия на Ц. Р. В. за определяне на задълженията по ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2013 г. до 31.12.2013 г., в. т. ч. за данък върху доходите на физическите лица – свободни професии, граждански договори и др. Със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р-22221014002463-020-002 от 17.03.2015 г. срокът на ревизията е определен до 18.05.2015 г. С последващите ЗИЗВР № Р-22221014002463-020-003 от 29.04.2015 г., № Р-22221014002463-020-004 от 25.05.2015 г., № Р-22221014002463-020-005 от 03.12.2015 г., № Р-22221014002463-020-006 от 10.06.2016 г., № Р-22221014002463-020-007 от 02.09.2016 г., № Р-22221014002463-020-008 от 06.03.2017 г. и № Р-22221014002463-020-009 от 06.03.2017 г., издадени въз основа на Заповеди за удължаване на срока на ревизията № Р-22221014002463-ЗИД-001 от 29.04.2015 г., № Р-22221014002463-ЗИД-002 от 03.12.2015 г., № Р-22221014002463-ЗИД-003 от 10.06.2016 г., № Р-22221014002463-ЗИД-004 от 02.09.2016 г., № Р-22221014002463-ЗИД-005 от 06.03.2017 г. и № Р-22221014002463-ЗИД-006 от 14.09.2017 г. на изпълнителния директор на НАП, срокът на ревизията е продължен до 19.01.2018 г. Със ЗИЗВР от 25.05.2015 г., към обхвата на ревизията е включено и установяване на задълженията по ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2014 г. Ревизията е спирана последователно със Заповеди № Р-22221014002463-023-002 от 13.08.2015 г. и № Р-22221014002463-023-003 от 16.01.2018 г. и възобновявана със Заповед № Р-22221014002463-143-001 от 15.09.2015 г. и № Р-22221014002463-143-002 от 14.09.2018г.

За резултатите от ревизията е съставен ревизионен доклад № Р-22221014002463-092-001 от 14.11.2018 г., връчен на 26.11.2018 г. по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК. На основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено писмено възражение срещу констатациите в РД, като направените предложения за установяване на задължения по ЗДДФЛ за ревизираните периоди са

счетени за незаконосъобразни и възражението е отхвърлено като неоснователно.

Издаден е Ревизионен акт № Р-22221014002463-091-001 от 17.12.2018 г., издаден от К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Б. М. Я., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. С ревизионния акт за жалбоподателя Ц. Р. В. са установени допълнителни задължения за данък върху доходите на физическите лица по реда на ЗДДФЛ общо в размер на 1 922\_993,34 лв., ведно със съответните лихви за забава в размер на 729 083,84 лв. Същите произтичат от установени при анализа на движенията по банковите сметки на жалбоподателя в банка L. L. AG - Швейцария, получени парични преводи от EFV I. F. V. L. – Британски Вирджински острови, обложени като доходи от други източници по смисъла на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ, за които на основание чл. 36 от с.з. е начислен допълнителен данък за 2013 г. в размер на 739 312,32 лв. и за 2014 г. в размер на 1 734 185,23 лв.

Ревизионният акт е обжалван пред директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С., който с решение № 408/11.03.2019г. го е потвърдил изцяло.

С жалба вх.№ 53-04-451/16.04.2019г. Ц. Р. В. е обжалвал цитираното решение пред АССГ.

В хода на делото са приети съдържащите се в преписката писмени доказателства. Изготвена е съдебно – почеркова експертиза от вещото лице С. П. А., изслушана в с.з. на 31.01.2022г., неоспорена от страните, която съдът кредитира изцяло с оглед ,установяване на истинността на подписа, положен от жалбоподателя под Споразумение за сътрудничество от 17.10.2011г. и заявително писмо от 05.10.2012г., адресирано до [фирма] с гриф „строго секретно“.

Изслушана е заключение по допуснатата съдебно- счетоводна експертиза в с.з. на 13.06.2022г. с вещо лице П. Д. К. за определяне на размера на задължението за Възложителя - „EFV I. F. V.“ L. към жалбоподателя, възникнало във връзка със Споразумението за консултантски услуги от 15.04.2008г. и Споразумението за агентски и консултантски услуги от 12.01.2012г. и отнасящо се за 2013 г. , както и по какъв начин и въз основа на какви документи е определено това задължение респ. какво е конкретното основание, посочено от страните, за възникване на това задължение, вкл. за определяне на размера на годишната печалба на дружеството „EFV I. F. V.“ L. за 2013г. и размера на задължението за Възложителя - „EFV I. F. V.“ L. към жалбоподателя, възникнало във връзка със Споразумението за консултантски услуги от 15.04.2008г. и Споразумението за агентски и консултантски услуги от 07.01.2013г., свързано с проекта „Н.“ .

В хода на делото от страните са представени допълнителни писмени доказателства, приети и приложени по делото.

От правна страна:

Жалбата е процесуално допустима, като подадена от надлежна страна- срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване.

Разгледана по същество жалбата е ЧАСТИЧНО ОСНОВАТЕЛНА по следните съображения:

Предмет на оспорване в настоящото производство е ревизионен акт № Р-22221014002463-091-001 от 17.12.2018 г., издаден от К. Г. М. – орган, възложил ревизията и Б. М. Я. – ръководител на ревизията, касателно определените допълнителни задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от

Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за периодите от 01.01.2013 г. до 31.12.2014 г. общо в размер на 1 922 993,34 лв. и лихви за забава в размер на 729 083,84 лв..

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи, от възложителя на ревизията К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-552 от 07.05.2013 г. на директора на ТД на НАП С., и от ръководителя на ревизията Б. М. Я. – главен инспектор по приходите при ТД на НАП- С., вписана в ЗВР № Р-22221014002463-020-01 от 17.11.2014 г. Спазени са изискванията за форма на акта по чл. 120 от ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК. Относно допуснатите процесуални нарушения, предвид разпоредбата на чл. 160, ал. 4 от ДОПК, която изисква установяване размера на задълженията от съда, същите не са самостоятелно основание за отмяна на ревизионния акт. Основание за отмяна е неправилното приложение на материалния закон, съгласно чл. 160, ал.2, предл. последно от ДОПК.

В хода на ревизионното производство е установено, че Ц. Р. В. е местно физическо лице, по смисъла на чл. 4, ал. 1 от ЗДДФЛ и е носител на задължението за данъци върху доходи, придобити от източници в Република България и в чужбина.

В хода на ревизията са извършени процесуални действия, описани подробно в констативната част на РД – неразделна част от РА.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ с изх. №Р-22221014002463-040-001 от 19.12.2014 г., №Р-22221014002463-040-002 от 20.02.2015 г., №Р-22221014002463-040-003 от 11.03.2015 г., №Р-22221014002463-040-005 от 03.04.2015 г., №Р-22221014002463-040-006 от 15.06.2015 г., №Р-22221014002463-040-007 от 29.09.2015 г., №Р-22221014002463-040-008 от 22.04.2016 г., №Р-22221014002463-040-009 от 15.08.2016 г., №Р-22221014002463-040-010 от 19.12.2016 г., №Р-22221014002463-040-011 от 16.02.2017 г. и №Р-22221014002463-040-012 от 23.11.2017 г., в отговор на които са представени изисканите документи и писмени обяснения.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени две насрещни проверки на [фирма], ЕИК[ЕИК], за резултатите от които са съставени Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ №П-22222515141510-141-001 от 16.09.2015 г. и №П-22220418000316-141-001 от 06.11.2018 г.

На основание чл. 37, ал. 5 и чл. 57 от ДОПК са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения до трети лица, подробно описани в издадения РД.

С Акт за възлагане на експертиза № Р-22221014002463-01-001 от 05.10.2017 г. е възложена експертиза за установяване на реалната пазарна стойност на извършени услуги с личен труд по методите съгласно §1, т. 10 от Допълнителните разпоредби на ДОПК, във връзка с декларирани от Ц. Р. В. доходи от извършени услуги с личен труд с платец на дохода EFV I. F. V. L., регистрирано на Британски Вирджински острови. Експертизата е изготвена от М. И. П., експерт от списъка на НАП №140. С протокол за предаване на материали на експерт с вх. №Р-22221014002463/16.10.2017 г. на вещото лице са предадени всички доказателства, събрани във връзка с извършените парични преводи от цитираното чуждестранното юридическо лице по банковата сметка на Ц. Р. В. в L. L. AG – Швейцария. Взети са предвид и допълнително

представени на експерта документи от ревизираното лице.

След анализа на събраните доказателства, експертът е направил заключение, че документално оформените услуги, които Ц. Р. В. следва да е предоставил на EFV I. F. V. L., могат да се разделят на следните групи:

- посреднически услуги във връзка с бизнеса на възложителя и неговите търговски интереси;
- посреднически услуги при преговори по търговски сделки на възложителя, свързани с придобивания и управления на участия, продажби и др.;
- анализи и/или становища по отношение на бизнеса, търговските и/или инвестиционни интереси на възложителя;
- представителство на възложителя /или на контролирани от възложителя юридически лица/ пред всички и всякакви държавни, административни или общински органи, трети юридически лица и/или физически лица.

Предвид вида на услугите е изложено становище, че посредническото възнаграждение /комисионно възнаграждение/ се договаря обичайно като процент от договорената продажна цена. При непублични дружества, хонорарът на консултантските услуги по договорите за посреднически услуги за закупуване капитала на дружеството собственик, обичайно е в размер на 1,0% - 3% от стойността на сделката, като договореният процент намалява с увеличение на стойността. Т. е., за да се определи стойността на извършени посреднически услуги, е необходимо да има информация за стойността на сключените сделки, каквато в случая не е предоставена.

Относно консултантските услуги, свързани с анализи на становища, стойността на услугата се определя от обема и сложността на извършената услуга, които в случая на извършени устни консултации не могат да бъдат преценени.

Предвид изложеното в експертизата, вещото лице не е могло да изведе пазарна стойност на извършените услуги.

С Акт за възлагане на експертиза №Р-22221014002463-01-002 от 01.11.2017 г., във връзка с обстоятелството, че ревизираното лице е собственик на колекция от възпоменателни и юбилейни монети е възложена експертиза със задача - определяне на реалната пазарна стойност на всяка една от монетите по методите съгласно §1, т. 10 от ДР на ДОПК към м. 07.2014 г. Експертизата е изготвена от И. Х. М. с лиценз № 9596 от 19.06.2001 г.

Изпратени са Искания за извършване на обмен на информация с данъчни администрации на други държави, както следва:

Във връзка с извършено дарение в размер на 1 000 000.00 щ.д. в полза на А. С. е изпратена Молба за информация за преки данъци с изх. №Р-22221014002463-М.-001 от 24.04.2015 г., с която е поискано да бъде отправено запитване до данъчната администрация на САЩ с цел да се установи получено ли е реално дарение в размер на 1 000 000.00 щ.д. от А. С., с каква цел е направено дарението и за какво е използвано, има ли насрещна престация в резултат на полученото дарение. С вх. №20-00-1871 от 07.08.2015 г. е получен отговор от данъчната администрация на САЩ, съгласно който А. съвет на САЩ потвърждава получаването на нецелево дарение в размер на 1 000 000.00 щ.д. от Ц. В.. Дарението е направено като свободно и нецелево в полза на В. S. С. ON I. S., притежавано от А. съвет на САЩ и е част от кампания за набирането на капитал в размер на 25 000 000.00 щ.д. за построяването на този център. Сумата е използвана за покриването на разходите по строежа на нови офиси. Ц. В. не е получил и няма да получи пряко или косвено никаква полза или

насрещна престация, във връзка с направеното дарение на А. съвет на САЩ. Дарението не е било върнато и не е налице намерение да бъде върнато на Ц. В..

Във връзка с извършените от жалбоподателя на 21.12.2013 г. преводи в размер на 105 000,00 евро, в размер на 595 000,00 евро и в размер на 5 250,00 евро е представено писмено обяснение от задълженото лице, съгласно което сумата в размер на 10 500,00 евро е заплатена за покупка на акции в Н. R. OF S. S. A., сумата в размер на 59 500,00 евро е заплатена за увеличение на капитала и сумата в размер на 5 250,00 евро е заплатена за такси за вписване в съответните регистри.

В хода на ревизията е изпратена Молба за информация за преки данъци с изх. № P-22221014002463-M.-002 от 10.07.2015 г., с която е поискано да бъде отправено запитване до гръцката данъчната администрация с цел да се установи Ц. Р. В. има ли участие в Н. R. OF S. S. A. Изискана е още информация относно начина на финансиране на дейността на дружеството, изплатените възнаграждения в полза на ревизираното лице, включително и под каква форма /в брой или по банков път/. Участва ли лицето Ц. Р. В. в други юридически лица, регистрирани в Гърция, има ли открити банкови сметки в търговски банки на територията на Гърция и др. С вх. № 20-00-3134 от 11.11.2015 г. е получен отговор, съгласно който на 20.12.2013 г. Ц. В. е придобил от А. Z. обикновени 231 200 акции в Н. R. OF S. S. A. на стойност 105 000,00 евро. Данъкът върху прехвърлянето на акциите е в размер на 5 250,00 евро. На 24.01.2014 г. е взето решение да бъде увеличен капиталът с 700 000,00 евро с плащане в брой и тази сума да бъде депозирана в Е. по сметка № 0026.0143.31.[ЕГН]. Извършената от гръцките данъчни власти проверка не е установила други парични преводи, освен посочените по-горе за увеличаване на капитала. Съгласно годишните данъчни декларации на Н. R. OF S. S. A., за периода 2013 г. и 2014 г. дружеството не е на печалба и съответно не е разпредяло дивидент. Също така, не са извършвани и други парични преводи към съдружниците. Ц. Р. В. не е открит в базите данни на гръцката данъчна администрация и не притежава гръцки данъчен идентификационен номер и поради тази причина не е възможно да установят дали той е съдружник в други гръцки дружества. Гръцката данъчна администрация няма информация за банкови сметки на името на Ц. Р. В..

С Молба за информация за преки данъци № P-22221014002463-M.-002 от 12.08.2015 г., и на основание чл. 26 от СИДДО между България и Швейцария е отправено запитване с № ER-40/11352/15, с което е поискано да бъде отправено запитване до данъчната администрация на съответната държава, с цел да се установи притежава ли Ц. Р. В. банкови сметки, в т. ч. открити, закрити и действащи на територията на Швейцария за периода от 01.01.2013 г. до 31.12.2014 г. Изискана е информация за движението по същите за периода от 01.01.2013 г. до 31.12.2014 г. Изискана е информация от Н., F. /R. C., S./ за притежавани

от Ц. Р. В. сметки, суми на доверително управление и др. парични средства в R. C., S., както и извлечения за движението по съответните сметки. Отговор по отправеното запитване /молба за обмен на информация по линия на СИДДО/ не е получено към датата на издаване на спорния акт.

Предвид обстоятелството, че от ревизираното лице не са декларирани притежавани банкови сметки в чужбина и собственост на дружества, регистрирани в чужбина/, с изключение на H. R. OF S. S. A./ и не са получени отговори на цитираните молби за информация за преки данъци до данъчната администрация на Швейцария, не е установено лицето притежавало ли е банкови сметки в чужбина /освен посочените в РД/ и собственост на дружества, регистрирани в чужбина.

При извършената ревизия е и направен анализ на движението на парични средства по притежаваните от лицето банкови сметки в страната, подробно описан в издадения ревизионен доклад. Установените плащания са намерили отражение в съпоставката между стойността на имуществото на задълженото лице и направените от него разходи и декларираните и/или получени доходи. Установени са придобитите имущества и направените разходи през годината.

В хода на ревизията, органите по приходите са установили обстоятелства, обуславящи преминаването на ревизията като такава при особени случаи, а именно това, предвидено в разпоредбата на чл. 122, ал. 1, т. 4 и т. 5 от ДОПК – липсва или не е представена счетоводна отчетност съгласно Закона за счетоводството /ЗСч./ или воденото счетоводство не дава възможност за установяване на основата за данъчно облагане, както и когато документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци или за определяне на задължителните осигурителни вноски, са унищожени не по установения ред, както и документите необходими за установяване на основата за облагане с данъци, не могат да бъдат получени, т. к. ревизираното лице не е намерено на адреса за кореспонденция по чл. 28.

Във връзка с това и на основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК с Уведомление с

изх. №Р-22221015002463-113-001 от 19.12.2016 г., ревизираното лице е информирано, че данъчната основата за облагане с данък върху доходите на ФЛ - свободни професии, граждански договори и др. за периода от 01.01.2013 г. до 31.12.2014 г. ще бъде определена по реда на чл. 122 от ДОПК.

С писмо с вх. №18-00-1#109 от 08.02.2017 г. от жалбоподателя В., е представен писмен отговор, съгласно който във връзка с изисканото деклариране на информация с декларации по чл. 124, ал. 3 от ДОПК по образец за 2013 г. и 2014 г. ревизираното лице уведомява, че до настоящия момент е предоставило изисканите данни за нуждите на

ревизионното производство с писмените си отговори на съответните ИПДПОЗЛ. От Ц. В. не са представени декларации по чл. 124, ал. 3 от ДОПК за 2013 г. и 2014 г.

С оглед определяне на основата за облагане с данъци, във връзка с нормата на чл. 122, ал. 2 от ДОПК, в РД органите по приходите са анализирали всички относими към ревизираното лице обстоятелства.

След анализа на събраните в хода на ревизията доказателства, органите по приходите са направили извода, че през ревизираните данъчни периоди, Ц. Р. В. е реализирал доходи от други източници попадащи в обхвата на чл. 35, т. 5 от ЗДДФЛ, които неправилно е квалифицирал като такива по реда на чл. 29, ал. 1, т. 3 от с.з. и в тази връзка без основание е намалил с 25 на сто нормативно признати разходи за доходи от упражнение на свободна професия или възнаграждение по извънтрудови правоотношения.

Установено е още, в хода на ревизията, че жалбоподателят Ц. В. е получавал доходи по извънтрудови правоотношения с EFV I. F. V. L.. В тази връзка, на ревизираното лице е връчено ИПДПОЗЛ №P-22221014002463-040-002 от 20.02.2015 г., с което са изискани писмени обяснения относно вида на услугите, които същия е извършил на чуждестранното дружество, както и да представи доказателства за тяхното изпълнение – писмени консултации, анализи и/или становища, както и всяка друга налична документация.

Такива доказателства, удостоверяващи реалното изпълнение на заложените по договорите /споразуменията/ престации не са представени в своята цялост. От задължените лица са ангажирани договори, споразумения и приемо – предавателни протоколи, които обаче не са приети от органите на приходната администрация, като достатъчни да докажат реалността на процесните услуги с мотива, че при извършване на услугите, както Възложителят, така и Изпълнителят следва да притежават доказателства за това изпълнение. В тази връзка, ревизиращите органи приемат, че приложените в хода на ревизията документи, имащи общо съдържание, без данни за приетото от Възложителя и извършеното от Изпълнителя, както и информация в какво точно се изразяват конкретните услуги предоставени от ревизираното лице не са достатъчно убедителни за доказване на тяхната реалност. Приемат още, че не е изяснена методиката за оценка на извършената работа, тъй като такава не е посочена в договорите. Не са представени отчети, няма информация за критериите, по които следва да се извършват услугите. В ангажираните доказателства липсват актове с изготвени становища, анализи, отчети за свършена работа, очаквани резултати от консултирането, нито други съпътстващи документи за извършени услуги по консултиране, разменена кореспонденция, доказателства за проведени срещи, за



участие в преговори и др. Липсва също така водена между страните търговска кореспонденция, както и съпроводителни документи, удостоверяващи по безспорен начин реалното изпълнение на извършените от Ц. В. консултантски и посреднически услуги в полза на EFV I. F. V. L..

Липсата на конкретни параметри на договореното между страните е пречка да се проследи и установи по безспорен начин дали има реално извършени услуги или целта на създаването на тези частни документи е единствено да се извлече някаква благоприятна последица – доказване на получен доход от извършване на услуги от ревизираното лице. Твърдението, че постигнатите резултати от EFV I. F. V. L. са в резултат на предоставените услуги от ревизираното лице по управление на бизнес портфейл, не е достатъчно да обоснове действителното извършване на услуги и обстоятелството, че именно оказаните от ревизираното лице услуги са довели до тези резултати.

В допълнение е отбелязан и фактът, че Ц. Р. В. е собственик – бенефициент на Възложителя - EFV I. F. V. L..

Предвид изложеното, органите по приходите са счели, че получените по банков път суми от ревизираното лице не представляват доходи от трудови или извънтрудови правоотношения с чуждестранното дружество, а попадат в обхвата на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ, където са включени всички други източници, които не са изрично посочени в този закон и не са обложени с окончателни данъци по реда на ЗДДФЛ или ЗКПО, като размерът на дохода е брутната сума на получените доходи.

Отделно в хода на ревизията е установено, че по банковите сметки /в евро и щ.д./ на Ц. Р. В. в С.&СО AG – Швейцария за периода от 01.01.2011 г. до 31.12.2013 г. в полза на лицето от наредител EFV I. F. V. L. са постъпили допълнително суми в общ размер на 1 950\_000,00 евро и 500 000,00 щ.д. на отделни траншове /на 07.10.2011 г. в размер на 200 000,00 евро с легова равностойност 391 166,00 лв., на 24.05.2012 г. в размер на 300 000,00 евро с легова равностойност 586 749,00 лв., на 15.11.2012 г. в размер на 500 000,00 евро с легова равностойност 977 915,00 лв., на 01.03.2012 г. в размер на 400 000,00 щ.д. с легова равностойност 587 688,00 лв., на 24.05.2012 г. в размер на 100 000,00 щ.д. с легова равностойност 153 182,00 лв., на 15.01.2013 г. в размер на 500 000,00 евро с легова равностойност 977 915,00 лв. и на 07.03.2013 г. в размер на 450 000,00 евро с легова равностойност 880 123,50 лв./.

Съгласно представените от жалбоподателя писмени обяснения, посочените суми са преведени от чуждестранното дружество по банковите му сметки в С.&СО AG – Швейцария целево, по силата на сключено споразумение за извършване на разплащания по целесъобразност от и за сметката на EFV I. F. V. L., само и единствено с изричното предварително одобрение и нареждане на дружеството във

връзка с осъществяваната от него дейност. Сумите са били на разположение на чуждестранния контрагент за евентуално изпълнение на предстоящи плащания по сделки. С наличния остатък от разпределените средства, който включва и посочените суми в началото на 2015 г., на лицето са изплатени част от дължимите възнаграждения по извънтрудови правоотношения. В писмения отговор е посочено също, че получените суми са декларирани от Ц. В. в подадената Годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 50 от ЗДДФЛ за 2015 г.

След анализа на движенията по банковите сметки на жалбоподателя в С.&СО АГ – Швейцария, органите по приходите са установили, че независимо от твърденията на задълженото лице, посочените по-горе суми не са използвани за покриване на разходи на дружеството, а същите са преведени в пълен размер по сметките на Ц. В. в L. L. АГ – Швейцария, като впоследствие са прехвърлени в полза на А. В. /съпруга на ревизираното лице/ в същата търговска банка.

Предвид изложеното е формиран изводът, че получените средства представляват доход, който е получен през 2014 г. и е следвало да бъде деклариран в годишната данъчна декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ за 2014 г., т. к. именно през този данъчен период по смисъла на ЗДДФЛ лицето се разпорежда с процесните парични средства като със свои. В тази връзка, неоснователно се явява и твърдението на ревизираното лице, че доходът не следва да се облага, т. к. е деклариран в ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ за 2015 г.

При така изложената фактическа обстановка, органите по приходите са определили допълнително дължимия от Ц. В. данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за отделните данъчни периоди, както следва:

- за 2013 г. в общ размер на 767 187,37 лв., от който след приспадане на авансово внесения през годината данък в размер на 14 103,37 лв., 5% отстъпка съгласно чл. 53, ал. 3 от ЗДДФЛ в размер на 27 875,05 лв. и ефективно внесената от лицето сума по ГДД за 2013 г. в размер на 529 625,95 лв., е определен остатък за довносяне в размер на 195 583,00 лв. и лихви за забава в размер на 92 005,41 лв.;

- за 2014 г. в общ размер на 1 734 185,23 лв., от който след приспадане на авансово внесения през годината данък в размер на 6 774,89 лв., е определен остатък за довносяне в размер на 1 727 410,34 лв. и лихви за забава в размер на 637 078,43 лв. В тази част, като задължения са включени и декларирания, но невнесен от жалбоподателя в ГДД за 2014г. данък върху общата годишна данъчна основа в размер на 960 355, 75 лв.

В процесния случай между страните не се спори относно наличието на постъпили по банковата сметка на жалбоподателя суми, в размера и от дружествата, посочено в ревизионния акт. Спорът се свежда до това

дали тези суми следва да бъдат квалифицирани като „доход от друг източник“, с оглед включването им в годишната данъчна основа на ревизираното лице.

В тази връзка може да се посочи, че ЗДДФЛ не съдържа легално определение на понятието "доход", както няма легално определение и 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 от разпоредбата, и според формата на получаването/плащането му - ал. 2 от разпоредбата. По аналогия, от разпоредбите на Счетоводен стандарт 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 оценими в пари права, които водят до нарастване на имуществения комплекс на това лице чрез нарастване на активите или намаляване на пасивите му.

Разпоредбата на чл. 35, т. 6 ЗДДФЛ, освен наличието на доход, който да се обложи, изисква той да е получен от "други източници". Понятието "източник на доходи" също не е дефинирано изрично в ЗДДФЛ. Това налага извличането му по тълкувателен път при съобразяване с логиката на закона и преследваната от законодателя цел. От една страна, понятието представлява класификационен критерий по чл. 10, въз основа на който са изброени такива доходи, като с препратка е посочено, че по този критерий, доходи са и тези по чл. 35 ЗДДФЛ, а от друга страна, в чл. 8 от закона е посочено за кои източници на тези доходи се счита, че се намират на територията на Република България. Най-сетне, императивно изискване на разпоредбата на чл. 35, т. 6 от закона, е доходът да е от източник, който не е изрично посочен в този закон, което означава, че при изграждането на мотивите в процесния акт, следва да се посочи изрично какво е нормативното или облигационно основание за получаването на такъв доход. В ЗДДФЛ са посочени следните източници на доходи – доходи от трудови правоотношения, доходи от стопанска дейност като едноличен търговец, доходи от друга стопанска дейност /вкл. и дохода на лица, регистрирани като земеделски производители/, доходи от наем или от друго възмездно предоставяне за ползване на права или имущество, доходи от прехвърляне на права или имущество, доходи от източниците, посочени в чл. 35, т. 1-5 ЗДДФЛ, както и доходи по чл. 37–38 от закона.

Анализът на разпоредбите, уреждащи тези видове доходи, води до обоснования извод, че понятието "източник на дохода" 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.

Ревизионното производство е проведено по специалния ред за облагане с отправеното уведомление по чл.124, ал1 ДОПК, но задълженията предмет на обжалване, са определени по общия ред на закона, доколкото в резултат на направения анализ на паричния поток на жалбоподателя и опит да бъде формирана данъчна основа по чл.122, ал.2 от ДОПК за 2013г. и 2014г. е установено, че е налице превишение на приходите над разходите, поради което не са налице условията за облагане по особения ред на ДОПК.

Основния спор по делото е свързан с незаконосъобразната преквалификация на част от доходите на жалбоподателя от източник от чужбина, посочени в подадените от него годишни данъчни декларации за 2013г и 2014г., като приходи по извънтрудови правоотношения, за които на основание разпоредбата на чл.29, ал. 1, т.3 от ЗДДФЛ са приспаднати нормативно признати разходи в размер на 25 %.

Констатацията за получени суми по банковите сметка на жалбоподателя, на самостоятелно основание не води на извода, че същите тези суми представляват доход. Наличие на последното обстоятелство следва да бъде доказано от данъчните органи с установяване на правоотношението, по което посочената сума е постъпила. Вместо това, след направените констатации за постъпилите средства в оспорената им част, данъчните органи са презюмирали укриване на тези приходи и са ги обложили като такива „от други източници“ по смисъла на чл. 35, т.6 от ДОПК.

Видно от подадената от жалбоподателя годишна данъчна декларация за 2013г. с вх. № 2210И0166457/29.04.2014г., в същата са декларирани приходи от друга стопанска дейност по чл.29 от ЗДДФЛ в размер на 7 823 320 лева (равностойност на 4 000 000 евро ), с платец на дохода - дружеството „EFV I. F. V.“ L. - Британски вирджински острови. Сумата е намалена е 25 % нормативно признати разходи в размер на 1 955 830 лева, в резултат на което е формирана годишна данъчна основа за приходи от източник в чужбина в размер на 5 716 048,68 лева.В резултата на сумирането на данъчните основи е формирана сума от годишните данъчни основи по чл.17 от ЗДДФЛ в размер на 6 008 523,68 лева.

След преобразуването на тази сума е формирана и данъчната основа за облагане в размер на 5 716 048,68 лева и данък върху годишната данъчна основа в размер на 557 501,50 лева, която сума след приспадане на авансово внесения данък и размера на 5 % - та отстъпка е внесена от жалбоподателя с платежно нареждане на 29.04.2014г.

В подадената от страна на жалбоподателя годишна данъчна декларация за 2014г. с вх. № 224391500526926/29.04.2015г. са

декларирани доходи от друга стопанска дейност по чл.29 от ЗДДФЛ в размер на 12 719 365 лева (равностойност на 6 503 308 евро), с платец на дохода - дружеството „EFV I. F. V.“ L. - Британски вирджински острови. Сумата е намалена с 25 % нормативно признати разходи в размер на 3 179 841,25 лева, в резултат на което е формирана годишна данъчна основа за доходи от източник в чужбина в размер на 9 535 808,55 лева.

В резултат на извършеното преобразуване е формирана годишна данъчна основа за облагане в размер на 9 603 557,51 лева, съответно дължим годишен данък в размер на 953 580 лева, за който няма данни да е внесен към момент, поради наложени запори върху банковите сметки на жалбоподателя, обстоятелство отразено от вещото лице П. К. в изслушаната по делото ССЕ в с.з на 1306.2022г. По тази причина именно сумата от 953 580 лева, ведно със съответните лихви е включена в РА към определението допълнителни задълженията на жалбоподателя за 2014г.

Във връзка с декларираните доходи от извънтрудови правоотношения с източник в чужбина, в хода на настоящата данъчна ревизия е връчено ИПДПОЗЛ изх. № Р-22221014002463-040-002/20.02.2015 г. - Приложение № 2 към РД, с което са изискани писмени обяснения от ДЗЛ, относно вида на извършените в полза на EFV I. F. V. L. услуги, както и доказателства за тяхното извършване - писмени консултации, анализи и/или становища, както и всяка друга налична документация по проект „Н.“, съгласно приемо - предавателен протокол от 17.12.2013 г. и от 11.12.2014г., в т.ч и информация за това - получено ли е и кога възнаграждението по договора и по какъв начин е изплатено същото – в брой или по банков път.

В отговор на това искане с писмо вх. № 18-00-1/23.03.2015 г., вх. № 18-00- 1#100/01.04.2016 г. и вх. № 18-00-1#105/03.11.2016 г. — Приложение № 2 към РД, от името на Ц. В. е постъпил писмен отговор, в който същият дава подробно информация на ревизиращите, относно взаимоотношенията му с дружеството EFV I. F. V. L. и с притежаваните от него банкови сметки в чужбина. Същият пояснява в тази връзка, че въз основа на сключени е чуждестранното дружество - Споразумение за консултантски услуги от 15.04.2008 г., Споразумение за агентски и консултантски услуги от 12.01.2012 г. и Споразумение за агентски и консултантски услуги от 07.01.2013 г. през периода от 2009г. до 2014г. същият е бил ангажиран в извършването на дейности, свързани с управление на бизнес портфейла на компанията, за което възнаграждението е било определяно, като процента от печалбата на годишна база, както и е бил ангажиран за извършването на агентски услуги, свързани с изпълнението на проекта „Н.“ ( създаден е цел покупката на [фирма]), като възнаграждението по него е определено на

два етапа :

- първи етап - предоставяне на консултантски услуги, свързани е финансирането на проекта, при който възнаграждението му е определено, като процент от осигуряването финансиране, в т.ч главница и лихвата, дължима за първите 24 месеца;

- втори етап - свързани със закупуването на дял от [фирма], при който възнаграждението е определено, като процент от продажната цена, но при изпълнението на определени условия.

Към отговора на жалбоподателя, обективизиран в вх. № 18-00-1#105 от 03.11.2016г. в подкрепа на изложените от него твърдения са приложени множество документи, а именно:

- Писмо от Ц. В. до EFV I. F. V. L. от 05.08.2015г.;

- Писмо за потвърждение от EFV I. F. V. L. до Ц. В. от 23.09.2015г.;

- Споразумение за консултантски услуги от 15.04.2008г.;

- Споразумение за агентски и консултантски услуги от 04.01.2012г.;

- Приемо - предавателен протокол от 01.09.2012г., съгласно Споразумение за агентски и консултантски услуги от 04.01.2012г.;

- Окончателен приемо - предавателен протокол от 30.10.2012г., съгласно Споразумение за агентски и консултантски услуги от 04.01.2012г.;

- Споразумение за агентски и консултантски услуги от 07.01.2013г.;

- Приемо - предавателен протокол от 17.12.2013г., съгласно Споразумение за агентски и консултантски услуги от 07.01.2013г.;

- Споразумение за заем от 23.09.2011 г. между EFV I. F. V. L. / заемодател/ и „Л. Е.“ / заемател /;

- Споразумение за заем от 14.09.2011 г. между EFV I. F. V. L. / заемодател/ и „Л. Е.“ / заемател /;

- Анекс от 19.06.2012г. към споразумението за заем от 23.09.2011г.

- Договор за заем от 10.07.2012 г. между EFV I. F. V. L. / заемодател/ и „Л. Е.“ / заемател /;

- Анекс от 20.12.2012г. към споразумението за заем от 23.09.2011г.

- Договор за прехвърляне на вземания от 07.11.2013г., както и

- Банкови извлечения за извършени плащания в полза на Ц. В. в банка C.&Co AG / 11079124.2000 / и по сметка в банка L. L. / 5452.2806.2002 /

Във връзка с възложена в хода на ревизията експертиза, съгласно Акт за възлагане на експертиза № Р - 22221014002463-01- 001/29.11.2017г., от страна на жалбоподателя с писмо от 04.12.2017г. са представени и Счетоводни баланси, придружени е отчети за доходите и неразпределената печалба на EFV I. F. V. L. за 2009г., 2010г., 2011г., 2012г. и 2013г.; Протоколи за установяване на дължимо плащане от 18.12.2012 г. и 11.12.2014г. по Договор за консултантски услуги от 15.04.2008 г., относно предоставени услуги, относно управление на

бизнес портфолиото на EFV I. F. V. L. / Британски Вирджински острови / за периода 2009г. - 2013 г. , както и Уведомително писмо от EFV I. F. V. L. от 01.12.2017г., представени в заверен превод на български език от страна на жалбоподателя с молба в съдебно заседание от 31.01.2022г. по делото.

В хода на делото е изслушано заключение по допуснатата ССЕ, неоспорена от страните, което съдът кредитира изцяло като компетентно и пълно. Видно от на вещото лице П. К. се установява, че на 15.04.2008г. между жалбоподателя и дружеството EFV I. F. V. L. / Британски Вирджински острови / е подписан договор за консултантски услуги, съгласно който жалбоподателят се е ангажирал да консултира възложителя - EFV I. F. V. L. по следните въпроси :

- придобиване и управление на дялови участия;
- консултации, относно структуриране на капитал, изготвяне на индустриална стратегия и свързаните с нея въпроси, както и консултации и услуги, свързани с преобразуването и придобиването на дружества;
- консултации, относно инвестиционни портфейли;
- инструменти за международен валутен обмен и лихвени проценти;
- инвестиции (придобивания или продажба) на имущество, оценка на инвестиционни проекти;

Съгласно чл.4 от цитирания Договор, консултантът (жалбоподателя в случая) се задължава да предоставя консултациите устно, освен ако изрично Възложителят не ги изиска в писмена форма. Видно от вменените по договора задължения, жалбоподателят в качеството му на консултант задължава да предоставя финансови консултации при изготвянето на договори, краткосрочни и дългосрочни финансови и икономически прогнози, както и финансови анализи на предприятия, в които възложителят има намерение да придобие права или дялово участие. По силата на същия текст жалбоподателя в качеството му на консултант по Договора се задължава да участва в договарянето и сключването на договори, да предоставя краткосрочни и дългосрочни прогнози, относно обменните курсове, да консултира възложителя относно методите за събиране и управление на вземания, както и законовите процедури, свързани с тях, както и да предоставя консултации, относно придобиването, продажбата и застрояването на недвижими имоти.

По делото е представен и Договор за посреднически и консултантски услуги 04.01.2012г., подписан между жалбоподателя и дружеството EFV I. F. V. L. (Вж. л.469 на том 2 от делото), който по същество дублира предмета на договора за консултантски услуги от 15.04.2008г., но в който са предвидени и някои допълнителни дейности, невключени в предметния му обхват, като посредничество при преговори по търговски

сделки на Възложителя, писмени или устни консултации във връзка с дейността или управлението на юридически лица, контролирани от Възложителя, анализи и/или становище по отношение на бизнеса, търговските и/или инвестиционните интереси на Възложителя, и представителство на Възложителя пред всички държавни, административни или общински органи и трети лица.

По отношение на дължимото възнаграждение (съгласно споразумението подписано на 15.04.2008г.), предвидено е същото да бъде определено в отделен двустранно подписан анекс или протокол за извършената работа, като възнаграждението е дължимо в 7 - дневен срок от подписване на документа, освен ако страните не определят по - дълъг срок за това.

По делото е приложено и потвърждение от 23.09.2015г. на EFV I. F. V. L. (л.480 от том 2), съгласно което възнаграждението по двата договора за консултантски услуги е изчислено на годишна база, като процент от печалбата на компанията. Съгласно цитираното писмо, разпределените в полза на жалбоподателя суми по цитираните - Споразумение за консултантски услуги от 15.04.2008г. и Договор за посреднически и консултантски услуги от 04.01.2012г. са както следва:

- За 2009г. - сума в размер на 1 200 150 CHF, представляващи 15 % от 8 001 000,00 CHF, явяващи се валутен еквивалент на годишната печалба на компанията за 2009г.;
- За 2010г. - сума в размер на 1 450 364 CHF, представляващи 15 % от 9 669 093.0 CHF, явяващи се валутен еквивалент на годишната печалба на компанията за 2010г.;
- За 2011г. - сума в размер на 2 254 271 CHF, представляващи 15 % от 15 028 473.0 CHF, явяващи се валутен еквивалент на годишната печалба на компанията за 2011г.;
- За 2012г. - сума в размер на 2 908 146 Е., представляващи 15 % от 19 387 640.0 Е., явяващи се валутен еквивалент на годишната печалба на компанията за 2012г., и
- За 2013г. - сума в размер на 3 595 162 Е., представляващи 15 % от 23 967 746.0 Е., явяващи се валутен еквивалент на годишната печалба на компанията за 2012г.;

Видно от заключението на вещото лице по задача № 4 от същото, се установява, че печалбата на компанията за 2013г., се равнява на 39 893 886,48 щатски долара ( равностойна на 23 967 746 евро към съответния период ).

Според експерта П. К. става ясно, че общо за периода от 2009г. до 2013г. задължението на EFV I. F. V. L. по Споразумението за консултантски услуги от 15.04.2008г. и Договор за посреднически и консултантски услуги от 04.01.2012г. е в размер на 4 904 785 CHF/ швейцарски франка /, с легова равностойност от 7 960 226,81 лева,



обхващащо периода от 2009г. до 2011г. , 2 908 146 Е. / евро /, с левова равностойност от 5 687 839,19 лева, отнасящи се периода - 2012г., както и 3 595 162 Е. /евро /, с левова равностойност от 7 031 525,69 лева, отнасящи се периода - 2013г.

Според вещото лице, анализирано в заключението си отношенията между жалбоподателя и EFV I. F. V. L. по повод проекта „Н.“, проекта „Н.“ е инициран с оглед закупуването на дялово участие в Б. Холдинг АД — България в полза на група инвеститори с интереси в тютюневата промишленост.

Услугите за посредничество са възложени на основание на Договора за консултантски услуги от 15.04.2008 г. и на Договора за посредничество и консултантски услуги от 07.01.2013 г., които са изпълнени в рамките на две основни фази, а именно :

В първата фаза на проекта предоставените услуги за посредничество от консултанта по договорите Ц. В., са били свързани със сключването на заем, чрез който е бил финансиран инвестиционния план на Л. Е. (Л. Е.) в качеството му на Заемополучател. Основният принос на консултанта в тази фаза се е състоял в изпълнението на дейности, свързани със сключването на договори за заем, предоставянето на обезпечение по заема, предоставяне на самия заем и осигуряването на необходимото финансиране. За заплащането на извършените услуги за посредничество в тази фаза, определеното възнаграждение е било изчислено като процент от главницата и лихвата, дължима за първите 24 месеца, считано от датата на влизане в сила на договора за заем. Като предварително между страните е било уговорено условие, че плащането ще бъде извършено след изтичане на 24 месеца, считано от датата на влизане в сила на договора за заем. Сумата на възнаграждението на консултанта за тази фаза е 2 749 302 евро, представляващи 4% от сумата 68 732 558 евро, явяващи се сбор на главницата по заема в размер на 60 653 000 евро и дължимата лихва в размер на 8 079 558 евро.

Във втората фаза на проекта, предоставените услуги за посредничество от консултанта по договорите - Ц. В., са били свързани със сключването на договорите по изпълнение на Проекта, а именно покупко - продажбата на дялово участие в Б. Холдинг АД - България. Придобиването на дял в капитала на дружеството е било в интерес на акционерите на Заемополучателя и съответно е било тяхната инвестиционна цел при участието им в проекта ( това изрично е потвърдено и в писмо - потвърждение от 23.09.2015 ( лист 482, том 2 от делото). Сумата на възнаграждението на консултанта за тази фаза е било под формата на хонорар за успех ( **success fee**), дължим при условие, че окончателната покупна цена на дяловото участие не надвишава планираните параметри на инвестицията и целите на

проекта са изцяло постигнати.

За извършените по този пункт услуги размера на дължимото възнаграждение е 1 250 698 евро, представляващи 1,5% от продажната цена на дяловете на Холдинга от 83 379 866 евро.

Следователно, общият размер на дължимото възнаграждение по проекта „Н.“ възлиза на 4 000 000 евро, която сума съдът намира за безспорно заплатена, съгласно приложения на л. 135 от том 1 по делото (приемо - предавателен протокол от 17.12.2013г. към договора за посреднически и консултантски услуги от 07.01.2013г.).

На следващо място, видно от задача № 10 на ССЕ, налице е и пълно съответствие между изплатените през 2013г. и 2014г. суми от страна на EFV I. F. V. L. по банковите сметки на жалбоподателя в L. L. - Ж. и размера на дължите от това дружество суми по Споразумението за консултантски услуги от 15.04.2008 г., Споразумение за агентски и консултантски услуги от 12.01.2012 г. и Споразумението за агентски и консултантски услуги от 07.01.2013 г., както следва :

През 2013 са изплатени 4 000 000 евро с наредител - „EFV I. F. V.“ L., постъпила на 19.12.2013 г. по банкова сметка на жалбоподателя в евро № 5452.2806.2002 в банка L. L. – Ж.. Цитираната сума, според вещото лице К. покрива изцяло размера на дължимото към жалбоподателя възнаграждение, определено въз основа на Договор за посреднически и консултантски услуги от 07.01.2013 ( л.186 от том 1 ) и приемо - предавателен протокол от 17.12.2013 ( л.135 от том 1), свързано с проекта Н. ( вж. отговора по задачи т. 5-7).

През 2014 г. са изплатени сумата от 6 000 000 евро (- получена на 03.06.2014 г.) и сумата от 503 308 евро с равностойност на 637 388,55 U., получен на 20.06.2014г. И двете суми са постъпили на упоменатите дати по банковата сметка на жалбоподателя в евро № 5452.2806.2002 в банка L. L. - Ж., като наредител и по двете суми се явява дружеството „EFV I. F. V.“ L..

Общият размер на тези две суми от 6 503 308 евро покриват изцяло задълженията на „EFV I. F. V.“ L. към жалбоподателя по Договора за консултантски услуги от 15.04.2008г. и Договора за посреднически и консултантски услуги от 04.01.2012г. за 2012г. и 2013г., както следва :

За 2012г. - в размер на 2 908 146 евро ;

За 2013г. - в размер на 3 595 162 евро ;

Пак от заключението на вещото лице по задача № 10.3 става ясно, че получената през 2013г. година сума в размер на 4 000 000 евро, с левова равностойност от 7 823 320 лева, съответства изцяло на посочената в годишна данъчна декларация за 2013г. с вх. № 2210И0166457/29.04.2014г. сума на получени доходи от друга стопанска дейност по реда на чл.29 от ЗДДФЛ.

Аналогично, получената през 2014г. сума в размер на 6 503 308 евро, е

левова равностойност от 12 719 365 лева, съответства изцяло на посочената в годишна данъчна декларация за 2014г. с вх. № 224391500526926/29.04.2015г. сума на получени доходи от друга стопанска дейност по реда на чл.29 от ЗДДФЛ.

На следващо място, настоящата инстанция намира за незаконосъобразно извършената преквалификация на получените от страна на „EFV I. F. V.“ L. доходи по извънтрудови правоотношения и погрешно формирана данъчна основа на задълженията за 2013г. и 2014г. по реда на чл.35, т.б от ЗДДФЛ във връзка с чл.36 от ЗДДФЛ. Независимо множеството представени в хода на ревизията документи, които изцяло отразяват отношенията между страните, ревизиращите органи неправилно и необосновано са приели, че наличието на договори и приемо - предавателни протоколи за приемане на резултата от извършената работа не са достатъчни, за да обосноват характера на дохода и неговия източник. В тази връзка, ревизиращите неправилно са приели, че е налице обосновано предположение жалбоподателят Ц. В. е собственик - бенефициент на Възложителя - „EFV I. F. V.“ L., което е способствало да бъдат „формализирани“ отношения във връзка с трансфера на средства, без те реално да са съществували и по тази причина са извършили извършена преквалификация на получените и декларирани от страна на жалбоподателя доходи по извънтрудови правоотношения с източник в чужбина по реда на чл.29 от ЗДДФЛ в размер на 7 823 320 лева в ГДД за 2013г. и в размер на 12 719 365 лева в ГДД за 2014г.

В резултат на тази преквалификация неправилно са игнорирани изцяло и нормативно признатите разходи в размер на 25 % от получения доход, съгласно разпоредбата на чл.29, ал.1, т.3 от ЗДДФЛ, които са били приспаднати от страна на жалбоподателя при оформяне на ГДД за 2013г. и 2014г., като същите са допълнително обложени с 10 % данък върху доходите на физическите лица, както следва :

- върху приспаднатите нормативно - признати разходи в размер на 1 955 830 лева в Е. за 2013г. е доначислен данък в размер на 195 583 лева, ведно със съответните лихви за забава;
- върху приспаднатите нормативно - признати разходи в размер на 3 179 841,25 лева в Е. за 2014г. е доначислен данък в размер на 317 984 лева, ведно със съответните лихви за забава;

За характера на отношенията между страните следва да се изходи от действията, които те самите са предприели и документите, които са съставили във връзка с тях. В рамките на развилите се отношения между страните, органите по приходите могат единствено да изчислят данъчния ефект от тези отношения, но същите не могат да ги преуреждат или преквалифицират, още повече произволно и въпреки всички доказателства, които ги подкрепят. Предвид на това, че става

дума за отношения, които са чисто „вътрешни“ между страните и които в по-голямата си част са неформални ( за валидността на които законът не е предвидил специално форма ), то принципът, който е заложен в ЗДДФЛ за доказване на тези отношения се базира на подадена декларация от страна на получателят на дохода, която декларация поначало обвързва, както него, така и администрацията. Това е така, тъй като се предполага, че физическите лица най - добре знаят какви доходи, на какво основание и от какви източници са били реализирани същите. В потвърждение на това е разпоредбата на чл.209, ал.2, т.2 от ДОПК, придаваща силата на изпълнително основание на подадената от страна на задълженото лице декларация, с изчислени от него задължения за данъци или задължителни осигурителни вноски. Нещо повече, недекларираното, респ. декларирането на неверни данни е скрепено с наказателна отговорност по реда на чл.255, респ. чл.313 от НК.

Следователно, от гледна точка на данъчния закон, достатъчно е лицето да декларира получаването на дохода, характера на дохода и неговия източник, за да възникне правоотношението между него и държавата във връзка със задължението за внасяне на данъка. Никъде в ЗДДФЛ не се съдържа изискване за „доказване на реалността на дохода, респ. на основанието от което същият произхожда“, за да е налице валидно възникнало правоотношение между субекта и държавата, което е напълно естествено предвид на това, че във връзка с извършеното деклариране за данъчния субект възниква само и единствено задължение да плати изискуемия данък по реда и в сроковете, определени в данъчния закон. За разлика от ЗДДС, където въз основа на декларирана сделка (доставка) биха могли да възникнат и права за получателя по сделката под формата на данъчен кредит. И ако във връзка с това е оправдано да бъде споделена и подкрепена политиката на данъчните по „оспорване реалността на доставките“, в случаите, когато посредством „нереални доставки“ се цели да бъде заобиколен данъчния закон и да бъдат реализирани единствено права от така декларираната „нереална доставка“, то не така стои въпроса на плоскостта на ЗДДФЛ. Затова защото, декларирането на определени доходи от страна на физическите лица е свързано само и единствено е възникване на данъчни задължения за тях и едно евентуално оспорване на основанието въз основа на което е възникнал дохода би означавало да бъде оспорена валидността на възникналото правоотношение между субекта и държавата по повод на данъчните задължения, което би довело до сериозни вреди и непредвидими последици за държавата и държавния бюджет.

Логично е, че след като с подаването на декларация по ЗДДФЛ лицата могат да създават само и единствено задължения за себе си, да липсва

изискване в закона към декларацията да бъдат представяни и доказателства за доказване на реалността на сделките, от които произтичат доходите, които същите са реализирали и декларирали. Достатъчно е същите да посочат размера на дохода, източника и основанието за получаването му, за да се приеме, че е осъществен състава на данъчното правоотношение, от което ще произтече задължението на физическото лице към държавата. Дори не е необходимо лицето да разполага с писмен договор (като се има предвид, че поначало договорите за изработка, поръчка и др. под. са валидни, дори и да са сключени в устна форма), като липсва изискване в закона да са налице и доказателства за приемането на работата по тях, след като въз основа на този договор е налице плащане, т.е. реализиран доход по смисъла на чл.11 от ЗДДФЛ.

В тази връзка, при условие, че е налице писмен договор, протоколи за приемане на работата, надлежно плащане и потвърждение за това от двете страни, не може да се приеме безусловно, че „тази работа не е била извършена“ и че с декларирането на получените доходи под формата на „доходи от друга стопанска дейност“ и по-специално, като такива по извънтрудови правоотношения, се цели „заобикаляне на данъчния закон“, като се ползва предвиденото в чл.29, ал.1, т.3 от ЗДДФЛ намаление на данъчната основа с нормативно признатите по закон разходи, както са сторили в случая ревизиращите органи.

Такава едно твърдение не почива на закона и на доказателствата по делото, поради което не може да бъде споделено от настоящата инстанция.

Напротив, налице са множество доказателства, които анализирани в своята съвкупност водят до извода, че между жалбоподателя и платеща на дохода безспорно са съществували действителни извънтрудови правоотношения, базиращи се на сключени помежду тях граждански договори.

Обстоятелството, че в конкретния случай платеща на дохода е известен, основанието въз основа на който същият е платен, както и е налице правна и логическа връзка между предмета на сключения граждански договор, страните по него и извършеното плащане, не може се приеме, че въпросният доход е реализиран от друг вид източник, непосочен изрично в закона, както сочат органите по приходите в оспорения РА.

Следва да се обърне внимание и на факта, че ревизията в настоящият случай е проведена по общия ред на закона, поради което твърденията на органите по приходите не биха могли да се ползват с презумпцията за вярност, съгласно разпоредбата на чл.123, ал.1 от ДОПК, която е характерна за специфичния ред за облагане.

Именно по тази причина, всяко едно твърдение на ревизиращия орган, следва да бъде доказано и обосновано с безспорни доказателства и

доказателствени средства, а не е „голословия твърдения“ и въпреки всички събрани в хода на ревизията доказателства и обяснения на страните. Макар и частни, представените в хода на ревизията документи се ползват с доказателствена стойност и същата следва да бъде преценявана с оглед на всички доказателства по делото, които в случая взети в своята съвкупност сочат единствено това, че между страните е налице валидно възникнало правоотношение, в резултат на подписаните споразумения за консултантски и агентски услуги, по които е налице и приета работа без забележки, въз основа на оформените приемо-предавателни протоколи, за която работа е заплатено възнаграждение и което съответства на уговореното между страните. Всякакви други интерпретации на тези факти, означава игнориране на обективната истина и опит за превратно тълкуване на данъчния закон, нещо което е напълно недопустимо.

Горното се споделя и от многобройната съдебна практика на ВАС и СЕС по подобни казуси.

Съгласно чл. 29, ал. 1, т. 3 от ЗДДФЛ 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 в размер на 25 на сто за доходи от упражняване на свободна професия или възнаграждения по извънтрудови правоотношения. В трайната съдебна практика на ВАС се застъпва становището, че по реда на чл. 29, ал. 1, т. 3 от ЗДДФЛ се облагат всички доходи, които са изплатени на определено правно основание /граждански договор/ и от определен, известен на органите по приходите, платец /възложител по гражданския договор/. Когато от събраните в ревизията доказателства може да се установи правна и логическа връзка между предмета на сключения граждански договор, страните по него и извършеното плащане, дохода следва да се квалифицира като такъв по чл. 29, ал. 1 от ЗДДФЛ.

За разлика от предходната хипотеза, по чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ се облагат доходите от други източници, които не са изрично посочени в този закон и не са обложени с окончателни данъци по реда на този закон или с окончателни данъци по реда на ЗКПО. На това основание се облагат доходите, които имат установен източник /платец/, но не е ясно какво е основаниято за получаването им и въз основа на какво правоотношение са получени. Класически пример за доход по чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ е получен банков превод от юридическо към физическо лице с основание „захранване на сметка“ без да има данни за наличие на договорни или други отношения между страните.

В Решение № 8728 от 02.07.2020 г. по адм. д. № 1415/2020 на ВАС се прави изрично разграничение между доходите, облагаеми по чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ и тези, облагаеми по чл. 29, ал. 1, т. 3 от ЗДДФЛ. Спорни в

случая се явяват получени от ревизираното лице банкови преводи от различни точно установени физически лица с основание за поддръжка на конкретни апартаменти, собственост на тези лица. Според съда „така установеното сочи, че полученият доход не е от други източници, които не са изрично определени в закон по смисъла на чл.10, ал. 1 т. 6 във връзка с чл. 35, т. 6 ЗДДФЛ, а представлява възнаграждение по извънтрудови правоотношения. За този вид доходи, получени от лица, които не са търговци по Търговския закон, какъвто е РЛ, нормата на чл. 29, ал.1, т. 3 от ЗДДФЛ предвижда 25 на сто нормативно признати разходи. Тези нормативно признати разходи подлежат на съобразяване и при формиране на данъчната основа по чл. 122, ал.2 ДОПК. Производството по реда на чл. 122 и сл. ДОПК цели да замести дължимото от задълженото лице поведение във връзка с облагането по ЗДДФЛ и максимално достоверно да определени данъчната основа и размера на данъка. /В този смисъл решение № 4671 от 20.04.2016 г. на ВАС по адм. д. № 7127/2015 г., I о./“

Аналогично са и мотивите в Решение № 3751 от 23.03.2021 г. по адм. д. № 9946/2020 на ВАС, в което съдът потвърждава извършеното в РА облагане по реда на чл. 29, ал. 1, т. 3 от ЗДДФЛ на суми, получени по банковата сметка на РЛ от чуждестранни юридически лица, въпреки че РЛ твърди, че те не са доход по смисъла на чл. 10 от ЗДДФЛ. В решението си, съдът правилно приема, че след като има установен платец и правоотношение между него и РЛ, в което е определено възнаграждение, получения превод следва да се обложи като доход от извънтрудово правоотношение.

Цитираните решения на ВАС ясно очертават приложното поле на чл. 29, ал. 1, т. 3 от ЗДДФЛ като основание за облагане на всички доходи, получени от физически лица от конкретен платец по конкретно правоотношение.

Разяснение на приложното поле на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ се прави в Тълкувателно решение № 11 от 03.12.2021 г. по тълк. д. № 3/2020 г. на ВАС, макар и в контекста на особения ред за формиране на данъчна основа по чл. 122 и сл. от ДОПК. В тълкувателното решение ОС разграничава понятията „доход“ и „разход“, използвани в данъчните закони и дава указания относно ограничените възможности за облагане на разходите на физическите лица само по реда на чл.122 от ДОПК. В тълкувателното решение изрично се посочва, че „... в данъчното законодателство и в частност в ЗДДФЛ, отделните източници на доходи не се изброяват изчерпателно (по аргумент от чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ), като нормативно регламентираният принцип е, че подлежат на облагане доходите от всички източници, с изключение на доходите, които са необлагаеми по силата на закона (чл. 12, ал. 1 от ЗДДФЛ). Систематично, разпоредбата на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ се намира в

раздел VI - доходи от други източници, като в т. 1 до т. 5 са посочени видовете източници, а в т. 6 е предвидено източникът да е различен от посочените, но установен като такъв

На следващо място следва да се има предвид, че установено несъответствие между разходи и приходи не може да се квалифицира като „източник на доход“, доколкото в правната уредба на данъчното облагане на физическите лица липсва изрична законова презумпция в този смисъл. Разпоредбата на чл. 35, т. 6 ЗДДФЛ не може да се тълкува разширително. Когато ревизията е проведена по общия ред, доходът с неустановен произход не може да се приеме като такъв по чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ. Доходи с неустановен произход не се уреждат в материалния закон, а посочената разпоредба на чл. 35, т. 6 включва разширително тези доходи, чиито източник не е изрично посочен в закона, но не включва и тези с неустановен източник.

В конкретния казус, поради необосноваността на твърденията на ревизиращите в издадения РА, не става ясно според тях какъв точно „доход“ е реализирал жалбоподателя, след като не е доход от извънтрудови правоотношения. Не може да се приеме и твърдението на ответника, че в случая се касае „скрито разпределение на печалбата в полза на действителния собственик на дружеството“, какъвто според твърденията на ответника се явявал жалбоподателят. В случай, че това е така, то жалбоподателят е следвало да бъде обложен по реда на чл.38, ал.3 във връзка с ал.1, т.2, б.“б“ от ЗДДФЛ (Изм. - ДВ, бр. 99 от 2011 г., в сила от 01.01.2012 г.).

Съгласно разпоредбата на чл. 46, ал.3 от ЗДДФЛ обаче, „ставката на данъка в този случай е 5 % за доходите по чл.38, ал.1“, което означава, че и в този случай жалбоподателят би следвало да е надвнесъл данък, с оглед това което е декларирал и внесъл по ГДД за 2013г. и 2014г.

Следва да се обърне внимание обаче, че в този казус не става въпрос за избор по кой ред следва да се обложи жалбоподателят, ако се приеме, че е налице хипотезата на „скрито разпределение на печалбата“ от чуждестранно юридическо в полза на местно физическо лице. Разпоредбата на чл.38, ал.1 и 3 от ЗДДФЛ е категорична и тя задължава данъчния орган да приложи този ред на облагане в тази хипотеза, който ред автоматично изключва редът по чл.35, т.6 от ЗДДФЛ. Това е така, тъй като в този случай не може да става дума за : доходи с непосочен в закона източник, респ. за доходи, за които не са били обложени с окончателен данък по реда на този закон, което ако приеме, че става дума за доходи от скрито разпределение на печалбата от чуждестранно в полза на местно физическо лице задължение на данъчния орган е било да обложи жалбоподателя.

Освен това по делото няма нито едно пряко доказателство по делото за това, че жалбоподателят е бил действителен собственик и бенефициент



на дружеството „EFV I. F. V.“ L..

Независимо от това, доколкото въпросът за собствеността на дружеството „EFV I. F. V.“ L. е без пряко значение за правилното облагане в случая, то следва да се обърне внимание на следното:

Във връзка със собствеността и представителната власт на „EFV I. F. V.“ L. по делото са представени редица писмени доказателства, описани в молбата на жалбоподателя от 18.04.2022г. Видно от приложеното по делото Удостоверение за актуално състояние на дружеството „EFV I. F. V.“ L. от 11.04.2008г. се установява, че

Дружеството е учредено по закона за търговските дружества на Британските вирджински острови от 2004г., като Международна Бизнес Компания под № 345007 на дата 23.09.1999г., като автоматично е пререгистрирана като В. (Бизнес компания) на 01.01.2007г. Авторизирания капитал на компанията е 50 000 щатски долара, разпределен в 50 000 броя акции от по 1 щатски долар всяка. Директор и акционер на компанията е дружеството „D.“ SA, като регистрирания адрес на компанията е Т. С., Р.О. В. 146, Р. Т., Т., В. V. I.. Регистриран агент на компанията (за пред търговския им регистър) - дружеството Т. Т. С. (В.V.I.)

Въз основа на представеното по делото Удостоверение за актуално състояние на дружеството „EFV I. F. V.“ L. към 31.03.2010г. и Удостоверение за добро състояние на дружеството „EFV I. F. V.“ L. към 07.04.2010г., както и от представеното по делото Удостоверение за актуално състояние на дружеството „EFV I. F. V.“ L. към 07.02.2011г., придружено със Служебно удостоверение от 07.02.2011г. е видно, че към дата 07.02.2011г. е налице промяна в обстоятелствата, свързани със собствеността и управлението на дружеството, като към спомената дата дружеството се представлява заедно и поотделно от :

- Д. Л. ( J. L. ), считано от 22.06.2009г.
- У. С., считано от 15.09.2009г.

Същевременно е налице и промяна в собствеността на дружество, което считано от 22.06.2009г. е собственост на дружеството - Порел Л. ( L. L.).

От приложеното по делото Удостоверение за актуално състояние на дружеството „J. L.“ към 09.02.2016г. със заверка за апостил от 10.02.2016г. се установява, че : Дружеството е регистрирано по закона за търговските дружества на Британските вирджински острови от 2004г. на дата - 03.10.2006г. под № 1054851. Представляващи дружеството са : У. С. - Директор; Д. Ян В. С. – Директор, М. Ф. К. – Директор, Б. К. – Директор, Е. Ибрахимадж - Директор - всичките заедно и поотделно, както и дгардо Е. Д. – Директор, Ф. А. Д. – Директор и Д. А. М. - Директор - заедно поне е още един от директорит.Собственик и акционер на компанията е дружеството К. Л..

По делото е представено и Удостоверение за актуално състояние на дружеството „EFV I. F. V.“ L. от 04.02.2016г., със заверка за апостил от 08.02.2016г. , видно от което, че към споменатата дата е налице промяна в собствеността на дружеството, като собственик и акционер на компанията към тази дата се явява дружеството : К. С. С.А. ( С. S. SA ), като представляващ компанията се е запазило дружеството Д. Л. ( J. L. ).

Информацията от цитираните по-горе Удостоверения за актуално състояние съвпада напълно е депозираната по делото Книгата на акционерите на „EFV I. F. V.“ L. към 05.05.2014г., която е пряко доказателство за собствеността върху дружеството в различните етапи от неговото създаване на 23.09.1999г. до 05.05.2014г.

Видно от акционерната книга на 23.09.1999г г. акциите на дружеството са били прехвърлено от техния приносител „D.“ SA на дружеството Л. Л. ( L. L. ), което е било едноличен собственик на компанията, считано до 26.04.2013г. На 26.04.2013г. акциите са били прехвърлени на дружеството К. С. К.. (K. S. Corp), в чиято собственост са останали до 05.05.2014г. Едва на 05.05.2014г. акциите са били прехвърлени на жалбоподателя Ц. В., което е видно от приложената книга на акционерите, което е станало след периода в който същият е бил ангажиран в качеството си на консултант, а именно периода от 30.04.2008г. до 30.04.2014г., видно от приложеното по делото писмо от 27.09.2015г. на „EFV I. F. V.“ L. и Анекс от 20.01.2015г.

Следователно, през целия период от учредяването до м.02.2016г. дружеството „EFV I. F. V.“ L. е разполагало със собствен мениджмънт, в който не влиза жалбоподателят, който е взимал самостоятелни решения за дружествените работи, в т.ч и за сключване на договори за консултантски услуги. Видно от представения по делото Консултантски договор от 15.04.2008г., същият е подписан за възложителя от г-жа М. Р. Г., в качеството ѝ на представляваща дружеството „F. I. M.“ N.V., за което е отбелязано в договора, че се явява в качеството на корпоративен директор “D.” S.A, за което дружество са налице безспорни доказателства, че е управлявало дружеството „EFV I. F. V.“ L. към този момент.

Що се отнася до представеното по делото потвърдително писмо - отговор от 15.11.2015г. на дружеството „EFV I. F. V.“ L., както и представения Анекс от 20.01.2015г., то същите са подписани от г-жа М. Ф. К. - директор в дружеството „Д. лимитид“, в качеството му на корпоративен директор и представляващ „EFV I. F. V.“ L. към този момент.

Въпросните доказателства са представени в оригинал и не са оспорени от страна на ответника, поради което съдът намира, че качеството на подписаните въпросните документи лица - г-жа М. Р. Г. и г-жа М. Ф. К. е

безспорно доказано.

От друга страна, от представените по делото преки доказателства се установява, че собственик на компанията, считано от датата на нейното учредяване е фирмата Д. Л. С.А. ( D. S.A. ), което на 23.10.1999г. е прехвърлило собствеността на дружеството на Л. Л. Л. ( L. L. ), като последното е прихвърлило своите акции на 26.04.2013г. на дружеството К. С. К. (K. S. Согр), в чиято собственост същите са останали до 05.05.2014г.

Въпросните данни за собствеността на компанията се базират на преки доказателства, приложени по делото ( като удостоверенията за актуално състояние и акционерна книга), поради което следва да се приемат за безспорни, за разлика от косвеното доказателство на което се позовава ответника, представляващо споразумение за сътрудничество от 17.10.2011г. между жалбоподателя и дружеството "V. SA" - Ж., Швейцария, в което липсват имената на упоменатите по-горе дружества.

Съдът намира за незаконосъобразно и извършеното от ревизиращите органи през 2014г. облагане на целево предоставените през периода от 2011 г. до 2013 г. суми за покриване на фирмени разходи в общ, размер на 1 950 000 евро и 500 000 щатски долара, съгласно Споразумение между „EFV I. F. V.” L. и жалбоподателя, подробно описани на стр. 70 и 71 от РД.

Видно от констатациите РД (вж. стр. 70 от същия), става ясно, че при извършена предходна данъчна ревизия на жалбоподателя Ц. В. за периода от 01.01,2009г. до 31.12.2012г. е било установено, че по банкова сметка на жалбоподателя № 11079124.2001 в евро в банка С.&Со AG - Ц. са получени преводи от „EFV I. F. V.” L., както следва : На 07.10.2011 г. - сума в размер на 200 000 евро с легова равностойност на 391 166 лева; - На 24.05.2012г. -сума в размер на 300 000 евро с легова равностойност на 586 749 лева; - На 15.11.2012г.-сума в размер на 500 000 евро с легова равностойност на 977 915 лева и по сметка № 11079124,2000 в щатски долари; - На 01.03.2012г. - сума в размер на 400 000 щ.д. с легова равностойност на 587 688 лева; - На 24.05.2012г. - сума в размер на 100 000 щ.д. с легова равностойност на 153 182 лева; В отговор на изискани от жалбоподателя обяснения, последният заявява, че въпросните суми са постъпили по негова банкова сметка в банка С.&Со AG - Ц. в изпълнение на споразумение между него и „EFV I. F. V.” L. и същите са били предназначени за извършване на разплащания по целесъобразност от името и за сметка на дружеството - само и единствено с предварително одобрение и нареждане от негова страна.

Освен споменатите суми, в хода на настоящата ревизия е установено, че по банковата сметка на Ц. В. № 11079124.2001 в евро в банка С.&Со

AG - Ц. са получени допълнителни преводи от „EFV I. F. V.” L. по споразумението на 15.01,2013г. - сума в размер на 500 000 евро с левова равностойност на 977 915 лева, а на 07.03.2013г. - сума в размер на 450 000 евро с левова равностойност на 880 123,50 лева.

Общият размер на постъпилите през периода от 2011г. до 2013г. суми по банковата сметка на Ц. В. в евро и в щ.д. в банка C.&Co AG са в размер на 1 950 000 евро и 500 000 щ.д., което е потвърдено от заключението на вещото лице по задача № II-1 и не е спорно между страните.

По време на данъчната ревизия са дадени писмени обяснения от страна на жалбоподателя с вх. № 18-00-1#105/03.11.2016г., че въпросните суми са били на разположение на дружеството и са служили за евентуални бъдещи разплащания с клиенти на „EFV I. F. V.” L., което принципно е прието по време на данъчната ревизия и няма спор по този факт, доколкото преводите на тези суми и основанийето за това са потвърдени и в цитираното по-горе писмо — потвърждение от 15.11.2015г. на дружеството „EFV I. F. V.” L..

Съгласно т.3 от писмото става ясно, че въпросните суми са били разпределяни за използване по целесъобразност за сделки, изискващи внасяне на авансов депозит по доверителна сметка, като задължително условие за сключването им. Условието, при което тези суми са били предоставяни е било средствата да бъдат възстановени в пълен размер при подадено искане за това от страна на дружеството и тези средства да бъдат използвани единствено за сключване на сделки, при които жалбоподателят действа в качеството на довереник, надлежно упълномощен да прилага такъв инструмент за разплащане.

Съгласно т.2 от цитираното писмо - потвърждение от 15.11.2015г., общата стойност на разпределените за тази цел средства, налични към 20.01.2015г. е 3 945 000 евро, в която сума се включват и постъпилите през периода от 2011г. до 2013г. суми по банковата сметка на Ц. В. в евро и в щ.д. в банка C.&Co AG са в размер на 1 950 000 евро и 500 000 щ.д., цитирани на стр.70 и 71 от РД.

Това обстоятелство е потвърдено и от вещото лице П. К. в отговора по задача № II-1 от заключението, както и в § 4 от подписания между страните Анекс от 20.01.2015г, между жалбоподателя и „EFV I. F. V.” L., въз основа на който е било извършено прихващане на тази сума срещу част от дължимото към жалбоподателя възнаграждение в размер на 4 020 000 евро.

Независимо от изложените по-горе факти, неправилно по време на данъчната ревизия е прието, че така получени от страна на жалбоподателя оборотни средства за покриване на текущи разходи през периода от 2011г. до 2013г. в размер общо на 1 950 000 евро и 500 000 щ.д. следва да бъдат обложени през 2014г. с мотиви, че през

м.06.2014г. жалбоподателят се е разпоредил с тези суми в полза на съпругата си - А. В., като е извършил два последователни превода по нейна банкова сметка, както следва : на 23.06.2014г. - извършен превод в размер на 637 388,55 щ.д., с легова равностойност от 916 902,55 лева по лична сметка в щ.д. на Ц. В. в Л. Л. - Ж., откъдето на 07.07.2014г. са били преведени по разплащателна сметка в щ.д. на съпругата му в същата банка и на 23.06.2014г. - извършен превод в размер на 1 950 000 евро по лична сметка в евро на Ц. В. в Л. Л. - Ж., откъдето на 24.06.2014г. са били преведени по разплащателна сметка на съпругата му в евро в същата банка.

Въз основа на тези обстоятелства е извода, че получените през 2011г., 2012г. и 2013г. средства в размер на 1 950 000 евро с легова равностойност от 3 813 868,50 лева и 500 000 щ.д. с легова равностойност от 740 870,00 лева не са използвани за извършване на разклащания по нареждане и за сметка на „Е. Ф. V.” Л., а Ц. В. се е разпоредил с тях през 2014г. в полза на съпругата си - А. В., поради което следва да се приеме, че получените средства представляват доход, който е получен през 2014г. и е следвало да бъдат деклариани в годишната данъчна декларация по чл.50 от ЗДДФЛ за 2014г., тъй като през този данъчен период по смисъла на ЗДДФЛ лицето е използвало въпросните парични средства, като свои“ (вж. стр.71 от РД), е неправилен и незаконосъобразен.

Незаконосъобразно се явява и определеното по този пункт задължение за 2014г. в размер на 455 474 лева , ведно със съответните лихви за забава, тъй като поначало доходът се смята за придобит към датата на неговото получаване от страна на физическото лице - в брой или по негова банкова сметка (чл. 11 от ЗДДФЛ), а не към датата на разпореждането е него.

В конкретния случай не се спори за това, че въпросните парични средства са постъпили по банкова сметка на жалбоподателя през периода от 2011г. до 2013 г., но по време на предходната и настоящата данъчна ревизия е прието, че те не са „доход“ за жалбоподателя към датата на тяхното получаване, предвид на това, че същите са целево предоставени средства на дружеството, предназначени за покриване на бъдещи разходи от негово име и за негова сметка. Поради тази причина, с получаването на тези суми за жалбоподателят е възникнало едно задължение към дружеството да използва тези суми само и единствено за покриване на фирмени разходи, в случаите, когато бъде упълномощен за това, респ. да възстанови пълния размер на неизползваните суми при поискване от страна на дружеството;

Това задължение е твърде ясно описано в цитираното писмо - потвърждение от 15.11.2015г., където изрично е посочено, че общата стойност на разпределените за тази цел средства, налични към

20.01.2015г. е 3 945 000 евро.

Това, че жалбоподателят се е разпоредил физически с част от въпросните суми през 2014г. не означава, че задължението му да възстанови тези средства е отпаднало. Напротив, това е видно от подписания Анекс от 20.01.2015г. между жалбоподателя и „EFV I. F. V.” L., където изрично е посочено, че към цитираната дата стои задължение за жалбоподателя да възстанови предоставената за тази цел сума - общо в размер на 3 945 000 евро, като това задължение не може да се счита за отпаднало само защото част от тези средства физически са били използвани от страна на жалбоподателя за други цели. Това е така, тъй като парите в обръщение са родови вещи, а известно е правилото, че родът на може да погине. Видно и от отговора на вещото лице по задача № II-3 от заключението, независимо, че се е разпоредил физически с част от предоставените му през периода 2011г. до 2013г. суми общо в размер на 3 945 000 евро, жалбоподателят е разполагал с достатъчно собствени парични средства посредством които да покрие това свое задължение, в случай на нужда и отправено искане за това от страна на Доверителя.

Практически погасяването на задължението на жалбоподателят към дружеството „EFV I. F. V.” L. е извършено едва през 2015г., когато въз основа на подписания Анекс от 20.01.2015г. е била прихваната това задължение срещу част от дължимото към жалбоподателя възнаграждение в размер на 4 020 000 евро. Т.е. едва през 2015г. би могло да се твърди, че за жалбоподателят е възникнало задължение да декларира в подадената от него ГДД така реализирания доход по Анекса от 20.01.2015г. в размер на 3 950 000 евро, е легова равностойност от 7 715 749,35 лева, което е направено - видно от отговора на вещото лице по задача № II- 2 от заключението.

Този факт обаче, както е видно и от мотивите р РД респ. РА не е бил отчетен по време на данъчната ревизия, което е довело до двукратно облагане на една и съща сума в рамките на две последователни години, което е напълно недопустимо.

Предвид изложеното, съдът намира, че незаконосъобразно е определена данъчната основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за процесните 2013г. и 2014г., като са включени сумите, постъпили по банковите сметки на жалбоподателя от EVF I. F. V. L., представляващи според органите укрити доходи от други източници по смисъла на чл. 35, т.6 от ДОПК.

Освен изложеното, в допълнение следва да се посочи, че макар и за жалбоподателят да не е съществувало задължение да оборва констатациите на ревизиращите органи, че посочените постъпления по банковите му сметки са укрит доход, същият е представил още в хода на ревизията писмени доказателства относно предоставяне в кредит на посочените суми. Ревизиращите органи не са възприели като

достоверни така представените доказателства. След запознаване с ревизионния доклад жалбоподателят е имала възможност да представи доказателства срещу направени от органите констатации, което е и направил в случая. В хода на самото ревизионно производство той е дал дължимите обяснения, като отново е заявил основанието, по което тези суми са постъпили по банковите му сметки. Настоящият съд намира, че ангажираните писмени доказателства в достатъчна степен доказват основанието на получените от EVF I. F. V. L.. суми. Предвид наличните доказателства, относно основанието за тези преводи, данъчните органи в хода на проведеното ревизионно производство по специалния ред, приключило обаче по общия ред са презюмирали качеството им на „доход от друг източник“, в нарушение на материалния закон. Представените писмени документи, притежават доказателствена сила по отношение направените от страните волеизявления. Доказва се и реално плащане на посочените суми по банков път. Последното предопределя действителността на посоченото от жалбоподателя основание за постъпване на процесните суми по банковите му сметки, което обстоятелство изключва характера им на „доход от друг източник“ по смисъла на чл. 35, т.6 от ДОПК.

Ето защо, след като приходната администрация не е установила и доказала по надлежния ред недеklarирани облагаеми доходи, които следва да бъдат включени в облагаемата основа, то така издаденият ревизионен акт се явява незаконосъобразен и следва да бъде отменен в тази му част, като базиран само на предположения, обстоятелство, недопустимо за производство протекло по общия ред.

По изложените съображения ревизионният акт в частта му на доначислените с него задължения по ЗДДФЛ за 2013г. в размер на 195 583 лева и лихви за забава в размер на 92 005,41 лева и за 2014г. в размер на 773 829,48 лева и лихви за забава в размер на 285 373, 03 лв. следва да бъде отменен като незаконосъобразен.

В частта на определените задължения за 2014г. в размер на 960 355, 75 лв. главница и 351 705, 40 лв. лихви за забава ревизионният акт следва да бъде потвърден като правилен и законосъобразен. Цитираната сума се явява посоченият от жалбоподателя в ГДД по чл.50 за 2014г. данък върху общата годишна данъчна основа в размер на 9 603 557, 51 лв., което безспорно задължение на жалбоподателя, същото е дължимо и не е внесено към настоящия момент, видно и от заключението на вещото лице.

При този изход на правния спор, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК на жалбоподателя следва да се присъдят претендираните разноси в общ размер 14 780, 037 лв., от които 10 лв. за внесена държавна такса, 1 200 лв. за депозити за вещи лица и 13 570, 37 лв. адвокатско възнаграждение съгласно разпоредбата на чл.8, т.6 от НАРЕДБА № 1

от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, а на ответника следва да се присъдят разноски за юрисконсултско възнаграждение в размер на 13 445, 85 лв. на основание чл. чл.8, т.6 от същата НАРЕДБА.  
Воден от горното, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт /РА/ №Р-22221014002463-091-001 от 17.12.2018 г., издаден от К. Г. М. – орган, възложил ревизията и Б. М. Я. – ръководител на ревизията, в потвърден с решение № 408/11.03.2018г. на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С., в частта на доначислените с него задължения по ЗДДФЛ за 2013г. в размер на 195 583 лева и лихви за забава в размер на 92 005,41 лева и за 2014г. в размер на 773 829,48 лева и лихви за забава в размер на 285 373, 03 лв., като ОТХВЪРЛЯ жалбата ѝ в останалата ѝ част.

ОСЪЖДА Дирекция “Обжалване и данъчно-осигурителна практика” – С. да заплати на Ц. Р. В., ЕГН [ЕГН] сума в размер на 14 780, 037 лева, представляваща разноски за съдебното производство.

ОСЪЖДА Ц. Р. В., ЕГН [ЕГН] да заплати на Дирекция “Обжалване и данъчно-осигурителна практика” – С. 13 445, 85 лв. разноски за юрисконсултско възнаграждение.

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

СЪДИЯ: