

РЕШЕНИЕ

№ 5555

гр. София, 30.09.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав, в публично заседание на 30.05.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Татяна Щерева, като разгледа дело номер **6175** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба на Ц. В. В., действаща чрез [фирма], [населено място] чрез адв. Б. П. срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221919000071-091-001 от 04.11.2019г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., в частта, в която е потвърден с решение № 614 от 15.04.2020г. на директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С..

С ревизионния акт в оспорената част са установени задължения на жалбоподателя по чл. 48, ал.2 от ЗДДФЛ за 2017г. размер на 13 502.11 лв. Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради противоречие с материалноправния и необоснованост. Поддържа, че за основната си дейност по обучение на водачи на МПС дължи патентен данък и оспорва облагането по реда на чл.61и ЗМДТ, вр. чл.48 ЗДДФЛ. Поддържа, че цената на услугата по обучение е тази, при която положилите успешно изпитите пред ДАИ имат право да получат свидетелство за правоуправление на МПС и оспорва посочената от приходните органи цена на курса от 450 лв. Твърди, че същата е 300 лв. и се заплаща в края на обучителния курс, при успешно положен изпит, а не при записване на кандидата. Сочи, че от записалите се 223 кандидати за 2017 г., не всички са приключили курса през 2017 г., респ. заплатили стойността му, други са отпаднали от обучението или са се отписали. Поддържа, че обучените и заплатили стойността на

курса през 2017 г. са 95 на стойност от 300 лв. Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт в оспорената част и да му присъди сторените разноски.

Ответникът Директор на ДОДОП [населено място] оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

По делото са приети доказателствата по административната преписка, разгледани са заключения на вещи лица по съдебно – счетоводна и съдебно-икономическа експертиза.

Административен съд София град, като обсъди доказателствата по делото и извърши дължимата проверка съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, от фактическа страна прие за установено следното:

По допустимостта на жалбата.

При преценката за допустимостта на оспорването съдът съобрази, че решението на директора на ДОДОП е връчено на дата 21.04.2020г., а жалбата до съда е от дата 05.05.2020г., с оглед на което е подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, а предвид обхвата на оспорването, жалбата е допустима и по чл.156, ал.2 ДОПК. Също съдът прецени, че решението на директора е издадено в срока по чл.155, ал.1 ДОПК, удължен със споразумение по чл.156, ал.7 ДОПК до три месеца, считано от датата на изтичане на законоустановения срок. На основание изложеното, съдът приема допустимост на оспорването по смисъла на чл.156 ал.1 и ал.2 ДОПК.

По издаването на РА от компетентен орган и спазването на изискванията за съдържание и форма и процесуалните правила:

Ревизионното производство е образувано със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221919000071-020-001 от 04.01.2019 г., издадена от Г. И. М. - началник сектор “Ревизии” в Дирекция “Контрол” на ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите Ю. С. Т.-С. (ръководител на ревизията) и Ч. М. Ц. за определяне на задълженията му за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2017 г. до 31.12.2017 г. и за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ за 2017 г., в тримесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 14.01.2019 г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 14.04.2019 г. Срокът на ревизията е удължен съобразно чл.114, ал.2 ДОПК до 14.05.2019 г. със ЗВР от 12.04.2019 г. и до 14.06.2019 г. със ЗВР от 13.05.2019 г., двете издадени от Г. И. М.. Заповедите са издадени във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и са връчени на задълженото лице по електронен път.

Компетентността на издателя на ЗВР произтича от раздел I, т.5 на представени от ответника заповеди № РД-01-803 от 07.06.2017 г. и № РД-01-818 от 10.05.2019 г., с които директорът на ТД на НАП С. е възложил на Г. И. М. в качеството му на началник сектор „Ревизии“, отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С.

функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 и чл.119, ал.2 ДОПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221919000071-092-001 от 24.07.2019 г., връчен електронно на 26.07.2019 г. Лицето е подало възражение в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, депозирано в ТД на НАП С., офис Б. с вх. №15463 от 10.09.2019 г., преценено от ревизиращия екип като неоснователно.

Ревизията приключва с Ревизионен акт /РА/ №Р-22221919000071-091-001 от 04.11.2019 г., издаден на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Ю. С. Т.-С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали ЗВР, РД и РА, се установява от представените от ответника удостоверения на л.53-67 от делото. Същите съдържат изрично отбелязване за притежаван от Г. М. квалифициран електронен подпис в периода от 03.12.2018 г. до 03.12.2019 г. и от Ю. С. Т.-С. в периода от 30.05.2019 г. до 29.05.2020 г., поради което следва да се приеме, че документите са подписани с валидни квалифицирани електронни подписи. На основание чл.184 ДОПК електронните документи не са оспорени от жалбоподателя.

В хода на ревизията е установено, че търговецът има разрешение за извършване на обучение на кандидати за придобиване на правоспособност за управление на МПС на територията на С. област, издадено от Министерство на транспорта, информационните технологии и съобщенията /МТИТС/ на основание чл. 152, ал. 1, т. 3 от Закона за движението по пътищата /ЗДВП/. Основната дейност за ревизирания период е подготовка на водачи на моторни превозни средства /МПС/. За целта търговецът има обособен учебен център и ползва помещение под наем.

С Искане за предоставяне на информация от други контролни органи №Р-22221919000071-032-001 от 12.04.2019 г. ревизиращите са изискали информация от Изпълнителна агенция „Автомобилна администрация“ /И./, относно дейността на [фирма], включително да се посочат имената на курсистите, обучавани от търговеца и придобили правоспособност за управление на МПС, декларирани пред агенцията моторни превозни средства, с които се извършва обучението и идентификационни данни на преподавателите по теория и практика. Представена е информация с вх. №К.-2801 от 10.05.2019г.

С Протокол №1526615 от 12.06.2019 г. са присъединени доказателства, събрани при направена на ЕТ проверка, предшестваща ревизията.

В отговор на връчените му искания за представяне на доказателства и писмени обяснения жалбоподателят е заявил, че извършваната от ЕТ дейност – обучение на водачи на МПС, подлежи на облагане с патентен данък съгласно Закона за местните данъци и такси /ЗМДТ/. Посочил е, че не е осъществявал транспортна дейност и няма контрагенти и доставчици. Представил е подадени декларация за облагане с патентен данък през 2017 г., годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 50, ал. 1 от ЗДДФЛ за

2017 г. вх. №2219И0085227 от 26.04.2018 г., обратна ведомост, годишен отчет за приходите и разходите и хронологии на счетоводни сметки. В отговор на второто искане за представяне на документи, с което е изискана информация за броя на обучените лица и цените на услугите е заявил, че стойността на обучението на кандидатите за придобиване на правоспособност е в размер на 300,00 лв., които се превеждат по банков път. Посочил е и регистрационните номера на ползваните за целта превозни средства и обучените през 2017 г. лица, общо 41 по приложен списък. Дал е обяснение, че към издаденото му Разрешение №3189 от 21.11.2012 г. са включени инструктори, които работят със собствени МПС и декларират доходите си отделно. В тази връзка е приложил списък на курсистите, които са обучавани от други лица, включително с посочване на името на инструктора и регистрационен номер на превозното средство, както и списък на преподавателите към издаденото му разрешение.

Въз основа на данните, представени от И., ревизиращият екип е констатирал, че през 2017 г. в УЦ „Н.“ са обучени 223 кандидати.

С Протокол №П-22221918193843-073-001 от 23.04.2019 г. са обективирани резултатите от направени насрещни проверки на три от лицата, обучавани в учебния център. Установено е, че средно платената от тях цена за обучение е в размер на 450,00 лв.

С Протокол №П-22221918141831-073-001 от 14.12.2018 г. са обективирани резултатите от направена проверка на преподавателя Д. В. И., ЕГН [ЕГН], със свидетелство за професионална квалификация №280224778 от 27.07.2010 г. Лицето е дало обяснение, че сумата за обучаване на един шофьор е около 450,00 лв.

След съпоставка на данните, получени от И. с представените от жалбоподателя, органите по приходите са констатирали, че декларираните от задълженото лице приходи не съответстват на броя на курсистите съгласно данните от агенцията. Предвид установеното несъответствие е направен извод за наличие на обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК, а именно налице са данни за укрита приходи или доходи. Изготвени са Уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК изх. №Р-2222199000071 от 14.06.2019 г. и Уведомление по чл. 17, ал. 1, т. 2 от ДОПК изх. №Р-2222199000071 от 14.06.2019 г., връчени на обявения от дружеството електронен адрес на 16.06.2019г.

Въз основа на данните, изпратени от И. и направените проверки на курсисти и на преподавателя Д. В. И., органите по приходите са приели, че обучените водачи от [фирма] за 2017 г. са 223, при цена на услуга 450,00 лв. на човек, общо 100 350,00 лв. Посочено е, че при тези данни жалбоподателят попада под разпоредбата на чл. 39, ал. 1 от ЗДДФЛ и подлежи на облагане по общия ред на ЗДДФЛ.

За периода на жалбоподателя са признати разходи за дейността в размер на 3 561,02 лв. и разходи за задължителни осигурителни вноски в размер на 441,60 лв. След приспадането им е определен размер на данъчната основа за облагане 96 347,38 лв. /100 350,00 лв. – 3 561,02 лв. – 441,60 лв. = 96 347,38 лв./.

Предвид горното и на основание чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ върху определената данъчна основа за облагане в размер на 96 347,38 лв. е установен дължими данък, възлизащ на 14 452,11 лв. След като на основание чл. 40, ал. 1 от ЗДДФЛ е приспаднал вношеният от търговеца патентен данък, възлизащ на 950,00 лв., е установен дължим данък по чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ в размер на 13 502,11 лв. За дължимата сума на данъка като главница с РА са изчислени лихви за просрочие в размер на 2 074,24 лв.

РА е връчен на жалбоподателя на 05.11.2019 г. и оспорен по административен ред с жалба вх.№ 94-Ц-151 от 15.11.2019 г. Считано от тази дата срокът по чл.155, ал.1, вр. чл.146 ДОПК изтича на 21.01.2020 г. По делото не е представено споразумение по чл.156, ал.7 ДОПК, но за съда не е налице основание да не се довери на посоченото в Решение № 614 от 15.04.2020 г., че срокът за произнасяне от решаващия орган е продължен по взаимно съгласие до 21.04.2020 г.

Решаващият орган е тълкувал разпоредбите на Наредба № 37 от 2 август 2002 г. за условията и реда за обучение на кандидатите за придобиване на правоспособност за управление на моторно превозно средство и условията и реда за издаване на разрешение за тяхното обучение (Наредба № 37/2002 г.). Формирал е извод, че след като разрешението за извършване на дейност по обучение на кандидати за придобиване на правоспособност за управление на МПС е издадено на [фирма], лицата, посочени в списъка към него имат статут на преподаватели, а не на титуляри на разрешението, респ. задължен за плащане на патентен данък за извършване на дейността по приложение №4 към ЗМДТ, а именно – обучение на водачи на МПС, е титулярът на разрешението – жалбоподателят. Съответно, преценката досежно наличие на фактическия състав на чл. 61и, ал. 2 от ЗДДФЛ следвало да се направи по отношение на това лице и в зависимост от реализираните от него приходи от обучение на курсисти в ръководения от него учебен център. Лицата, вписани в приложения към разрешението списък на преподавателите, следвало да бъдат наети в учебния център по трудов или граждански договор, но нямали качеството на лица, които извършват патентна дейност и дължат патентен данък.

Относно броя на обучените през 2017 г. курсисти горестоящият орган е кредитирал информацията в предоставен от Изпълнителна агенция „Автомобилна администрация“ списък на всички обучени или обучаващи се курсисти в УЦ „Н.“, която съответства на издадени от учебния център за 2017 г. картони на 223 записалите са обучение лица.

При така установената фактическа обстановка, съдът съобрази следното от правна страна:

Видно от документите по преписката, търговецът има разрешение за извършване на обучение на кандидати за придобиване на правоспособност за управление на МПС на територията на С. област. Разрешението №3189/21.11.2112г. е издадено от Министерство на транспорта, информационните технологии и съобщенията /МТИТС/ на основание чл. 152. ал. 1. т. 3 от Закона за движението по пътищата /ЗДвП/.

Конкретно условията и реда за издаване на разрешения за такъв вид дейност са регламентирани с Наредба №37 от 02.08.2002 г. за условията и реда за обучение на кандидатите за придобиване на правоспособност за управление на моторно превозно средство и условията и реда за издаване на разрешение за тяхното обучение /Наредба №37/2002 г./. Текстът на чл. 2 от наредбата предвижда, че обучение за придобиване на правоспособност за управление на МПС може да се извършва, както от физически, така и от юридически лица, като изискването е съгласно ал. 2 от цитираната разпоредба, това да става в учебни центрове. На основание чл. 11а ал. 1 от наредбата учебната дейност в учебния център се организира от ръководител на учебната дейност, като едно и също лице може да изпълнява тази функция само в един учебен център. За целта следва да е назначено по трудов договор, освен когато е управител на лице, изброено в чл. 2, ал. 1, а това са и едноличните търговци, какъвто е настоящият случай.

Съгласно чл. 61 з от ЗМДТ физическо лице, включително едноличен търговец, което извършва дейности, посочени в приложение №4 се облага с годишен патентен данък за доходите от тези дейности. Една от дейностите, включени в приложение №4 към ЗМДТ е обучение на водачи на МПС. Задължен за плащане на патентен данък за извършване на дейността по приложение №4 към ЗМДТ, а именно - обучение на водачи на МПС, е титулярът на разрешението. В случая това е жалбоподателят. Съответно преценка досежно наличие на фактическия състав на чл. 61 и, ал. 2 от ЗДДФЛ се прави по отношение на това лице и в зависимост от реализираните от него приходи от обучение на курсисти в ръководения от него учебен център. Лицата, вписани в приложения към разрешението списък на преподавателите, следва да бъдат наети в учебния център по трудов или граждански договор, но нямат качеството на лица, които извършват патентна дейност и дължат патентен данък.

Ето защо, съдът приема, че правилно с РА е прието, че след като разрешението за извършване на дейност по обучение на кандидати за придобиване на правоспособност за управление на МПС е издадено на [фирма], именно жалбоподателят е данъчнозадължено лице по раздел VI от ЗМДТ и спрямо него се преценява наличие или липса на изискванията по чл. 61 з и 61 и от ЗМДТ.

В отговор на връчено в хода на ревизията Искане за извършване на действия от други контролни органи Изпълнителна агенция „Автомобилна администрация“ е представила на ревизиращия екип списък на всички обучени или обучаващи се курсисти в УЦ Н.. Такива списъци са изискани и представяни и в хода на предходни административни производства на ревизираното лице, като същите са приобщени с Протокол към настоящото ревизионно производство. В списъците лицата са посочени с трите им имена, единен граждански номер, на картоната и датата, на която са вписани, както и други данни - учебен план, вътрешни изпити и изпити пред И.. В тези списъци фигурират общо 223 курсисти, вписани с отделни номера на картоните в УЦ Н. за периода 01.01.2017г.-31.12.2017г. В представените списъци за всеки от курсистите е посочено колко пъти се е явявал на изпит за правоспособност - вътрешен или пред И. /теоретичен и практически изпит/, на кои дати и какви оценки е получил, като не е налице дублиране на имената. Съгласно данни от учебните картони за периода от 01.01.2017г. -31.12.2017г. успешно завършили са 95 курсисти; в активно

обучение са 101 курсисти; напуснали или явили се на изпит обучени от друга фирма са 27 курсисти.

Видно от горното, от страна на оторизирания контролен орган е представена информация относно броя на курсистите, записани за обучение в УЦ Н. през 2017г. Информацията е за 223. курсисти. Такава е и информацията, дадена от жалбоподателя за общия брой записани курсисти през 2017г. По счетоводни данни цената на един шофьорски курс през 2017г. в [фирма] е 300 лв. съобразно изискванията на Наредба № 37/02.08.2002г. за Условието и реда за обучение на кандидатите за придобиване на правоспособност за управление на МПС. Към делото са приложени вносни бележки на няколко лица за платена сума от 300 лв. в Ц. и банкови извлечения от сметката на фирмата за внесени суми, като срещу всяка сума е отбелязан № на вносителя от общия списък на И.. При тези обстоятелства, съдът приема заключението на ССЧЕ в насока, че пазарната цена на услугите за провеждане на шофьорски курсове, определена по метода на сравнимите неконтролируеми цени, съгласно §1, г.10 от ДР на ДОПК, при съобразяване на пазарни аналози за съответната територия и категория, за която извършено обучението от ревизираното лице е определена от вещото лице в диапазон между 260 лв. и 380 лв.

По делото е изслушано заключение по съдебно икономическа експертиза, изготвено от вещо лице Г. А. А., като на поставените въпроси експертът е дал в обобщение следните отговори:

На първи въпрос от заключението: към кой момент съгласно изискванията на ЗС и приложимия СС № 18 „Приходи“ са налице основанията за признаване на прихода от предоставяните от ЕТ услуги по обучение на кандидатите за придобиване на правоспособност за управление на МПС, вкл. и при съобразяване вида и обема на самата услуга (теоретично и практическо обучение, само теоретично или само практическо такова), вещото лице е отговорило, че според глава трета Финансови отчети, раздел I Общи изисквания на финансовите отчети, чл. 23, ал. 1 и 2 от Закона за счетоводството (ЗСч), Финансовите отчети трябва да представят вярно и честно имущественото и финансовото състояние и финансовите резултати от дейността на предприятието, паричните потоци и собствения капитал. Вярното и честното представяне изисква достоверно показване на ефектите от операциите, други събития и условия в съответствие с определенията и критериите за признаване на активи, пасиви, приходи и разходи, заложи в приложимите счетоводни стандарти (СС). Съгласно Счетоводен стандарт (СС) 18 Приходи, Извършване на услуги, 7.1. Приходът, свързан със сделката за извършване на услуги, се признава в зависимост от етапа на завършеност на сделката към датата на съставянето на счетоводния баланс, при условие, че резултатът от сделката може да се оцени надеждно. 7.2. Резултатът от сделката за извършване на услуги се оценява надеждно, когато са изпълнени едно-временно следните условия: а) сумата на прихода може да бъде надеждно изчислена; б) предприятието има икономическа изгода, свързана със сделката; в) етапът на завършеност на сделката за извършване на услуги към датата на съставянето на счетоводния баланс може надеждно да се определи; г) разходите, направени по сделката, както и разходите за завършване на сделката могат надеждно да бъдат измерени. 7.3.

Етапът на завършеност на сделката се определя, като се използва един от следните начини: а) проверка на извършената работа; б) съотношение в процент на

извършените до момента услуги към обема на услугите, които ще бъдат извършени;

в) съотношение между направените до момента разходи към общо изчислените разходи по сделката за извършване на услугата. В общо изчислените разходи по сделката се включват разходите, които отразяват извършените услуги и тези, които ще бъдат извършени. - Когато резултатът от сделката за извършване на услуги не може надеждно да бъде оценен, но е възможно направените по сделката разходи да се възстановят, приходът се признава в размера на направените разходи, които могат да се възстановят. - Когато резултатът от сделката за извършване на услуги не може да бъде надеждно оценен и е вероятно направените разходи да не бъдат възстановени, приход не се признава, а направените разходи се признават за текущи разходи. Когато вече не съществуват неясноти относно резултата от сделката за извършване на услуги, приходът се признава. - Текущите и авансовите плащания от клиентите не са приход, ако не са налице критериите за признаване на прихода от извършените услуги (СС - 18). Според Стандартът за обучение на кандидати за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства (МПС), категория В, на Министерство на образованието и науката (МОН), обучението е изградено на модулен принцип и се извършва по единна за категорията учебна документация. В обучението се включва: теоретично обучение (модул В/ТО-1 "Безопасност на движението по пътищата") и практическо обучение (модул В/ПО "Управление на МПС"). Според Наредба № 37/02.08.2002г. за условията и реда за обучение на кандидатите за придобиване на правоспособност за управление на моторно превозно средство и условията и реда за издаване на разрешение за тяхното обучение, (чл. 19 и 27): След провеждане на задължително теоретично обучение, кандидатът полага вътрешен теоретичен изпит. Когато вътрешният теоретичен изпит не е положен успешно, кандидатът полага нов изпит. След провеждане на задължителния минимум от учебни часове за практическо обучение, кандидатът полага вътрешен практически изпит. Когато вътрешният практически изпит не е положен успешно, кандидатът трябва да премине допълнително обучение съгласно изисквания на учебната документация за обучение на кандидатите за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства по чл. 153, т. 1 от Закона за движението по пътищата и да положи втори вътрешен изпит. Когато и втория вътрешен практически изпит не е положен успешно, на кандидата се препоръчва допълнително обучение.

Вътрешните теоретични изпити се провеждат в съответствие с чл. 19а, ал. 2, а вътрешните практически изпити се провеждат в съответствие с чл. 19б, ал. 2 и 4. При успешно полагане на съответния вътрешен изпит, това обстоятелство се отбелязва в системата по чл. 27, ал. 7. Когато кандидатът е вписал забележка в учебния си картон, че не желае да премине допълнителното обучение по чл. 19б, ал. 4, обстоятелството се отбелязва в системата по чл. 27, ал. 7. Кандидатите за изпит за придобиване на правоспособност за управление на моторно превозно средство от категориите по чл. 19б, ал. 5 се допускат до изпит за придобиване на правоспособност за управление на моторно превозно средство само след успешно полагане на вътрешния практически изпит. Когато кандидат, започнал обучение в един учебен център, желае да продължи обучението си в друг учебен център и не е преминал всички теми от модулите за теоретично обучение, учебният център, който го е обучавал отразява преподадените теми в учебната книжка и я заверява с подпис на ръководителя и печата на учебния център.

В случаите, когато е преминал всички теми, учебният център предоставя на обучавания заверено копие от неговия учебен картон. Когато кандидатът желае да

продължи обучението си в друг учебен център и не е преминал практическото обучение, учебният център предоставя на обучавания заверено копие от неговия картон (т. 8.3 от Стандарта на МОН). Като взема предвид СС 18 Приходи, Извършване на услуги, според който: Приходът свързан със сделката за извършване на услуги се признава в зависимост от етапа на завършеност на сделката към датата на съставянето на счетоводния баланс, при условие, че резултатът от сделката може да се оцени надеждно; и, че: Резултатът от сделката за извършване на услуги се оценява надеждно, когато са изпълнени едновременно условията: сумата на прихода може да бъде надеждно изчислена; предприятието има икономическа изгода, свързана със сделката; етапът на завършеност на сделката за извършване на услуги към датата на съставянето на счетоводния баланс може надеждно да се определи разходите, направени по сделката, както и разходите за завършване на сделката могат надеждно да бъдат измерени; както и, че етапът на завършеност на сделката се определя: чрез проверка на извършената работа; съотношение в процент на извършените до момента услуги към обема на услугите, които ще бъдат извършени; или като съотношение между направените до момента разходи към общо изчислените разходи по сделката за извършване на услугата, според експертната, в конкретния случай с услугата „Шофьорски курс“ (обучение за придобиване на правоспособност по управление на МПС) и момента, в който следва да се счита завършена и приходът отчетен, са от значение обстоятелствата. От една страна, услугата (обучението) се състои от два самостоятелни модула В/ТО-1, Теоретично обучение, "Безопасност на движението по пътищата" и В/ПО, Практическо обучение, "Управление на МПС", всеки от които, е със свой хорариум от часове и приключва с отделно явяване на вътрешен теоретичен изпит и вътрешен практически изпит. От друга страна, услугата „Шофьорски курс“ (обучение за придобиване на правоспособност по управление на МПС) е комплексна услуга, която следва да се предостави последователно (теория, практика) и в цялост за да се достигне до вътрешните изпити при доставчика на услугата и в следствие до изпити пред И. за получаване на правоспособност. По информация от счетоводството, [фирма] е определило цена за услугата „Шофьорски курс“ (обучение за придобиване на правоспособност по управление на МПС) в размер на 300 лв., съобразена с търсенето и предлагането в бранша. ЕТ разглежда услугата като комплексна състоящата се от два взаимно-свързани модула и не представя отделно ценообразуване за теория и практика.

В този смисъл при ЕТ услугата се явява делима на два етапа (модули) на завършеност на сделката - теория и практика, които приключват с вътрешни изпити по теория и практика и от гл.т. на СС 18 има възможност за признаване на приходи на всеки етап от сделката. Но резултатът трябва да се оцени надеждно, а в случая, не е предвидено ценообразуване на отделен етап (модул) в цената на услугата. Не е видимо и съответствие на приходите които би следвало да се отчетат на база брой записани (обучени) лица с положени вътрешни изпити с тези, които са намерили счетоводен израз [фирма] има заведено счетоводство за отчетен период 2017г. Счетоводството на ЕТ е организирано и е водено в съответствие с изискванията на ЗСч и СС. Формата на счетоводството е двустранна, с възможност за синхронизирано хронологично (текущо) и систематизирано (аналитично и синтетично) счетоводно отчитане. Според Оборотната ведомост за отчетен период 2017г. по делото, [фирма] е отчетло приходи от продажби на услуги (с/ка 703) в размер на 4500 лв., разходи за заплати 2760 лв., (с/ка 604), разходи за социални надбавки и осигуровки" 509,52 лв., други финансови разходи (с/ка 629) 291,50 лв. Не е видимо отразяване на разходи за материали - гориво (с/ка 601) и други консумативи, които са

относими към дейността. С/ките от група 60 „Разходи по икономически елементи“ (с/ки 604 и 605) са приключени със с/ка 614 „Разходи за организация и управление“. В следствие, с/ката за приходите (с/ка 703) и с/ките за разходите (с/ки 614 и 629) са приключени със с/ка 123 „Печалби и загуби от текущата година“. Формиран е счетоводен финансов резултат (печалба) от дейността, в размер на 938,98 лв. (Таблица № 2). В Извлечението от банкова с/ка на [фирма] по делото, през 2017г. (на дата 15.12.2017г.) Ц. В. В. в качеството си на „Вносител/наредител“, е внесъл касово (на каса) по банковата с/ка на [фирма] Такса шофьорски курс на имената на 15 лица (курсисти) $x 300 = 4500$ лв. (общ размер на входящите постъпления (преводи)).

На същата дата 15.12.2017г., сумата 4500 лв. (изходящ превод), е изтеглена касово (на каса) от банковата с/ка на [фирма] от Ц. В. В.. (Таблица № 3). Видно от оборотите на кореспондиращите счетоводни регистри (с/ки) в Оборотната ведомост на ЕТ „Н. - Ц. Вита-нов“ за отчетен период 2017г., приходите (постъпленията) от продажби на услуги (такса шофьорски курс за 15 лица), общо в размер на 4500 лв. са осчетоводени по дебита на с/ка 411 „Клиенти“ срещу кредитиране на с/ка 703 „Приходи от продажби на услуги“. Със следващи счетоводни записвания е дебитирана с/ка 503 „Разплащателна сметка в лева“ срещу кредитиране на с/ка 411 „Клиенти“ със суми, общо в размер на 4500 лв. за да се отразят постъпленията по банковата с/ка на ЕТ. Що се касае до тяхното (на 4500 лв.) изтегляне от с/ката, по отношение на него е взето счетоводно записване по дебита на с/ка 501 „Каса в левове“ срещу кредитиране на с/ка 503 „Разплащателна сметка в лева“, с което е отразено преминаване на парични средства от банка в каса на ЕТ (Таблица № 3). Не се установяват счетоводни записвания за постъпления на авансови средства от курсисти срещу предоставяне на услуга „Шофьорски курс“. Видно от Оборотната ведомост на [фирма] за 2017г. няма движение (оборот) и салдо по с/ка 412 „Клиенти по аванси“

В счетоводната отчетност на ЕТ са и Учебните картони на всички записани през 2017 г. курсисти. Учебният картон е основният официален индивидуален документ за всеки курсист във фирмата, регистриран в Изпълнителната агенция „Автомобилна администрация“ (И.) и в него задължително и надлежно се отразяват, всички факти, резултати и обстоятелства, съпътстващи периода на обучение на курсистите, в т.ч. ЕГН, трите имена на курсиста, номер на учебния картон, учебен план, (за категория В), дата на вписване (записване), приключен на: датата и годината на успешно полагане на двата изпита пред И. в този УЦ. (също се водят приключени, ако са се отписали курсистите или са преминали към друг учебен център), вътрешни изпити (дати на явяване по теория и практика, както и постигнат резултат. Допустимо е съгласно Стандарта многократно явяване до постигане на успешен резултат - да, изпити пред И. (дати на явяване по теория, дати на явяване по практика и постигнат резултат. ЕТ счита курса за приключен, при постигането на оценка за всеки един от изпитите - по теория и практика - да. Картонът се води от обучаващия курсиста инструктор. Общият брой на Учебните картони за периода 01.01.2017г. - 31.12.2017г. на записаните курсисти е 223 бр., която бройка е идентична с представените данни от И.. (Агенцията в своя регистър, поддържа данните от Учебните картони по електронен път). При поискване, тя е представила данните на курсистите от тях, за проверявания период, в Табличен вид (M8 e.xcel!). В преписката по делото се съдържат Справка на всички обучени или обучаващи се кандидати за даден период от дата 01.01.2017г. до дата 31.12.2017г., за разрешение 3189, с данни от учебните картони на 223 курсисти (1/100-111); Справка на всички обучени или обучаващи се кандидати за даден период

от дата 01.01.2017г. до дата 31.12.2017г., за разрешение 3189, завършили успешно през 2017г., с данни от учебните картони на 95 курсисти (1/80-86); Справка на всички обучени или обучаващи се кандидати за даден период от дата 01.01.2017г. до дата 31.12.2017г., за разрешение 3189, в активно обучение през 2017г., с данни от картони на 101 курсисти (1/87-94); Справка на всички обучени или обучаващи се кандидати за даден период от дата 01.01.2017г. до дата 31.12.2017г., за разрешение 318, напуснали или явили се на изпит обучени от друга фирма, с данни от учебните картони на 27 курсисти (1/95-97). От счетоводна гледна точка, явяването и успешното полагане на вътрешни изпити по теория и практика, е индикация да се приеме, че услугата (обучението) е предоставена (о) от ЕТ на курсиста (обученото лице) в пълен обем и следва признаване на приход от дейността (по СС 18) при ЕТ. Не е логично това признаване на приход от предоставяне на услуга по обучение на клиент да се обвързва с негово явяване и успешно полагане на изпити пред И. (Д.). В държавната институция се заплаща такса за явяване и след успешно полагане на изпити, се придобива правоспособност и се издава свидетелство за управление на МПС.

Според отговорът на втори въпрос, по информацията от И., на база извлечение на данни от учебни картони при [фирма], общият брой на записаните през 2017г. клиенти в „шофьорски курсове“ за обучение по теория и практика, е 223 лица - кандидати за придобиване на правоспособност по управление на МПС пред И.. От тях, със завършено обучение (курс) с полагане на вътрешни изпити по теория и практика през 2017г., са 109 лица (кандидати); със завършено обучение (курс) с полагане на вътрешни изпити по теория и практика през 2018г. или следваща година, са 45 лица (кандидати); с незавършено обучение (полагане на единия от вътрешните изпити - теория), са 22 лица (кандидати); записани за кратко и отписани, или с все още непроведено спрямо тях обучение с полагане на вътрешни изпити през 2017г. и сл., са 47 лица (кандидати). Броят на кандидатите със завършено обучение с полагане на вътрешни изпити през 2017г., приходите от предоставените услуги на които, би следвало да бъдат признати през 2017г., е 109 лица (Таблица № 4).

На третият въпрос – каква е цената на услугите по обучение на кандидатите за правоспособност за управление на МПС - Теория и практика, съответно само теория и само практика, за съответната категория, според данните от счетоводството на ЕТ, вещото лице е отговорило, че по информацията от счетоводството и от счетоводните данни за отчетените приходи от дейността през 2017г. е видно, че [фирма] е определил и събирал цена за услугата „Шофьорски курс“ (обучение по теория и практика на кандидати за придобиване на правоспособност по управление на МПС) в размер на 300 лв. Цената е определена за единна (комплексна) услуга, без отделно ценообразуване за модул „Теория“ и модул „Практика“ в рамките на обучението, въпреки, че модулното обучение е нормативно уредено и като методика и като хорариум от учебни часове и отделно ценообразуване е възможно.

На следващо място в приетото в предходно съдебно заседание и приложено по делото Заключение на съдебно - оценителската експертиза (СОЕ), е даден отговор (заключение) на (по) задачата по т. 4, както следва: „Пазарната цена на услугите за провеждане на шофьорски курсове, определена по метода на сравнимите неконтролируеми цени, съгласно § 1, т. 10 от ДР на ДОПК, при съобразяване на пазарни аналози за съответната територия и категория, за която е извършвано обучението от ревизираното лице, е определена от вещото лице в диапазон между 260 лв. и 380 лв.“.

В заключението на съдебно - оценителската експертиза (СОЕ) не се предлага конкретна пазарна цена, а се определя цена в диапазон. Не се взима отношение и за ценообразуване на услугата по модули. В този смисъл, съдебно - счетоводната експертиза (ССЕ) при изпълнението на задачата по т. 5 във П-ри вариант (по т. 4), ще представи 2 подварианта.

Според чл. 61 з, ал. 1 и 2 от ЗМДТ, физическо лице (ФЛ), вкл. ЕТ, което извършва (патентни) дейности, посочени в Приложение № 4, се облага с годишен патентен данък за доходи от дейностите при условие, че оборотът на лицето за предходната година не надвишава 50000 лв. и не е регистрирано по ЗДДС.

Вещото лице е анализирано представените по делото документи и е изготвило изчисленията в два варианта, съобразно отговора на въпрос № 3 и № 4, а именно:

I вариант: $109 \times 300 = 32700$ лв. (във връзка със задачата по т. 3).

II вариант (I): $109 \times 280 = 30520$ лв. (във връзка със задачата по т. 4).

II вариант (П): $109 \times 380 = 41420$ лв. (във връзка със задачата по т. 4).

Видно от обсъденото в заключението на вещото лице и по задачата по т. 5, във връзка със задачите по т. 3 и т. 4, на база данните по делото, извлечени в Таблица № 4, изчисленията в съответни варианти показват, че не е преминал прагът по чл. 61 з, ал. 1, 2 от ЗМДТ поради което, не се следва облагане на доход по общия ред на ЗДДФЛ.

Като едноличен търговец, неподлежащ на задължителна регистрация по смисъла на чл. 96, ал. 1 по ЗДДС и извършващ търговска дейност търговия на дребно, задълженото лице е упражнило правото си на избор за облагане с патентен данък по ЗМТД. За да подлежи на облагане с патентен данък, задълженото лице следва да отговаря кумулативно на условията, регламентирани в чл. 61з, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ЗМТД. Съгласно цитираната разпоредба субект на облагане с патентен данък може да е физическо лице, включително и едноличен търговец, което извършва дейности посочени в приложение №4 към закона, при условие, че оборотът на лицето за предходната година не превишава 50 000,00 лв. или лицето не е регистрирано по ЗДДС, с изключение на регистрацията на вътреобщностно придобиване по чл. 99 и чл. 100, ал. 2 от ЗДДС.

Съгласно чл. 63з, ал. 2 от ЗМТД, за извършваната патентна дейност, лицата по ал. 1 не се облагат по реда на ЗДДФЛ. По силата на чл.61и, ал. 2 от ЗМДТ, когато в рамките текущата данъчна година оборотът на лицето превиши 50 000,00 лв. или лицето се регистрира по ЗДДС, то се облага по общия ред на ЗДДФЛ.

Настоящият съдебен състав не споделя изводите на ревизиращия екип и на решаващия орган за наличието на предпоставките по чл. 122, ал.1,т.2 от ДОПК.

Събраните в хода на производството останали доказателства и тяхната съвкупна преценка, съобразно правилата за доказване установени в ДОПК, налагат извода, че в конкретния казус не са налице доказателства за надвишаване оборотът на лицето за предходната година за сумата от 50000 лв. С оглед на обстоятелствата, които съдът намира за установени по делото, констатациите на ревизиращите органи се

оказват безпочвени, изградени в резултат на превратно тълкуване на фактите и обстоятелствата и на предположения и презумпции, обосновани на косвени данни, без наличието на преки доказателства. Определена е данъчна основа за облагане с ДДФЛ по реда на чл. 122 ал.2 и ал. 4 ДОПК., на основание чл.122, ал.1 от ДОПК към определената по този ред данъчна основа е приложена ставка съгласно чл. 48 ал.1 от ДОПК в размер 10 на сто. съгласно Закона за местните данъци и такси с патентен данък, който се определя съобразно вида патентната дейност (Съгласно Приложение №4 от ЗМДТ)В съответствие с изискванията на закона, ревизираното лице е упражнило правото си на избор да бъде обложено с патентен данък.Патентно облагане – патентен данък е пряк,годишен, определя се като подоходен, но не се съотнася към фактически реализирания доход, а е окончателен и е установен в твърд размер....Търговецът трябва да отговаря на следните условия, оборотът му за предходната отчетна година да не превишава 50 000 лв. и ЕТ да не е регистриран по ЗДДС....Когато в рамките на текущата година , данъчна , оборотът превиши 50 000леваедноличните търговци се облагат по ЗДФЛ.Тъй като лицето е стигнало облагаемия оборот от 50 000лв.през 2017г. , следва да се премине към облагане по ЗДФЛ. Прието е и че е следвало да се е регистрирал по ЗДДС. На база на тези съждения за реализиран оборот над 50 000лв. са направени изводи за наличие на предпоставки за приложение на чл. 122 ДОПК и съответно на база предполагаеми данъчни основи са начислени и данъчни ставки. Така проведеното производство е незаконосъобразно. За да приложат ЗДФЛ, чл. 17 вр. чл. 48 и чл.122 ДОПК, органите на приходната администрация са приели, че не е приложим режима по ЗМДТ, поради реализиран финансов резултат над 50 000 лева, и приложимост на чл. чл.122 ,ал.1, т.2 от ДОПК . На база на тази грешна правна конструкция е приложен неправилно закона, понеже реално не е достигнат оборота от 50 000 лв. Точно по тази причина,съдът намира,че липсват всякакви предпоставки за приложение на чл. 17 ЗДФЛ, който препраща към чл.26 ал.2 ЗДФЛ, който от своя страна предвижда,че облагаемия доход не включва финансовия резултат формиран от дейности, които се облагат с патентен данък по ЗМДТ ,органът по приходите е приложил неправилно закона и РА следва да бъде отменен изцяло в потвърдената част.

С оглед всичко гореизложено настоящият съдебен състав приема, че РА е незаконосъобразен като съставен при съществени процесуални нарушения и противоречие с материалния закон, поради което жалбата като основателна, следва да бъде уважена.

С оглед изхода на делото, своевременно направените искания от страните и на основание чл.161, ал.1 ДОПК следва съдът да се произнесе по претенцията за разноски. Предвид направеното искане от процесуалния представител на жалбоподателя в негова полза, следва да се присъдят направените по делото разноски по списък, в доказан общ размер на 2860 лв. / две хиляди осемстотин и шейсет лева/, от които заплатено адвокатско възнаграждение – 2 000 лв. и депозити за вещи лица – 860 лв.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 ДОПК Административен съд София-град, 12 състав

РЕШИ:

Отменя изцяло Ревизионен акт №Р-22221919000071-091-001/04.11.2019г., издаден от

органи по приходите при ТД на НАП – С., потвърден с Решение № 614/15.04. 2020г. на Директора на Дирекция ОДОП – [населено място] при ЦУ на НАП в частта в която на Ц. В. В., в качеството му на [фирма] [населено място] са определени задължения за данък по чл.48, ал.2 от ЗДДФЛ за данъчен период от 01.01.2017г. до 31.12.2017г. в размер на 13 502, 11 лв. и лихва в размер на 2 074, 24 лв.

ОСЪЖДА Национална агенция по приходите - Дирекция ОДОП, [населено място] при ЦУ на НАП да заплати на Ц. В. В., в качеството му на [фирма] [населено място], разноски по делото в размер 2860 лв. / две хиляди осемстотин и шейсет лева/.

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

СЪДИЯ: