

РЕШЕНИЕ

№ 5175

гр. София, 16.08.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21 състав, в публично заседание на 22.07.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Красимира Проданова

при участието на секретаря Кристина Петрова, като разгледа дело номер **2134** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от ДОПК.

Предмет на оспорване е Ревизионен акт № Р-22220219005644-091-001 от 30.06.2020г., издаден от началник сектор „Ревизии” и главен инспектор по приходите в ТД на НАП [населено място], потвърден с Решение № 1946/21.12.2020г. на директора на Дирекция „ОДОП” С., с който в тежест на Н. М. Й., ЕГН [ЕГН], са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в общ размер на 30 820,16 лв. и лихви за забава в размер на 8 746, 64 лв. за отделните данъчни периоди от м. 01. 2017 г. до м. 02. 2018 г., както и задължения за годишен и авансов данък на ЕТ по Закона за данъка върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ в общ размер на 37 382,39 лв. и лихви за забава в размер на 9 560,39 лв. за данъчните периоди 2016 г., 2017 г. и 2018 г.

Жалбоподателката Й. обжалва издадения ревизионен акт като незаконосъобразен поради допуснати съществени процесуални нарушения в хода на ревизията, като възразява, че органът по приходите не е съобразил всички данни и доказателства в хода на ревизията, поради което е достигнал до неправилни изводи. Твърди също, че от страна на приходните органи изцяло са игнорирани и премълчани съществуващи факти, като тези им действия изцяло противоречат на принципа на обективност и опорочават констатациите. Иска се отмяна на ревизионния акт и присъждане на разноските по делото. В съдебно заседание жалбоподателката се представлява от пълномощник, който поддържа жалбата.

Ответникът – директор на Дирекция „ОДОП“ - С., чрез представляващия го

юрисконсулт, оспорва основателността на жалбата и пледира за нейното отхвърляне, както и претендира разноски. Прави възражение за прекомерност на адвокатския хонорар.

Съдът, след като прецени събраните по делото доказателства, обсъди доводите на страните и съобрази разпоредбите на закона, установи следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220219005644-020-001/28.08.2019 г. на началник сектор „Ревизии“, в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. е възложено извършването на ревизия на Н. М. Й. за установяване на задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ и за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ за ЕТ за периодите от 01.01.2017 г. до 31.12.2017 г. На основание чл. 113, ал. 3 от ДОПК, във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК, срокът на производството е продължен до 11.03.2020 г. и са направени промени в обхвата на ревизията. За целта са издадени Заповед за изменение на ЗВР №Р-22220219005644-020-002/18.10.2019 г., връчена електронно на 06.01.2020 г., с която е разширен обхватът на ревизията в частта за установяване на задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ и за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ за ЕТ, като са добавени данъчните периоди от 01.01.2016 г. до 31.12.2016 г. и от 01.01.2018 г. до 31.12.2018 г.; Заповед за изменение на ЗВР №Р-22220219005644-020-003/07.01.2020 г., връчена по електронен път на 10.01.2020 г., с която срокът на ревизията е продължен до 11.03.2020 г. и Заповед за изменение на ЗВР №Р-22220219005644-020-004/20.02.2020 г., връчена по електронен път на 25.02.2020 г., с която е добавено установяването на задължения за данък върху добавената стойност за период от м. 01.2017 г. до м. 02.2018 г.

Резултатите от ревизията са обобщени в съставен РД №Р-22220219005644-092-001/29.04.2020 г. На основание чл. 117, ал.5 от ДОПК не е подадено писмено възражение.

Въз основа на съдържащите се в РД фактически констатации е издаден процесният РА № Р-22220219005644-091-001/30.06.2020 г. Съгласно разпоредителната му част на РА /Таблицы №1 и №3/, при липса на декларираните от данъчно задълженото лице задължения/резултати за ревизираните периоди за този вид задължения, на ревизираното лице са установени задължения в общ размер на 86 510,18 лв., в т.ч. задължения по ЗДДС в общ размер на 39 566,80 лв. /главници в размер на 30 820,16 лв. и лихви в размер на 8 746,64 лв./, определени за данъчни периоди от м. 01.2017 г. до м. 02.2018 г. и задължения за годишен и авансов данък на ЕТ в общ размер на 46 943,38 лв. /главници в размер на 37 382,39 лв. и лихви в размер на 9 560,99 лв./, определени за данъчни периоди от 2016 г. до 2018 г.

В хода на ревизията е установено, че Н. М. Й. няма регистрация като ЕТ по реда на Търговския закон /ТЗ/ и ДОПК. Считано от 2001 г. същата е регистрирана като осигурител с ЕИК[ЕИК] за вид дейност – издаване на стандартен софтуер с кон по К. 7221.

С цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на ревизираното лице, в хода на ревизията са предприети следните процесуални действия. На жалбоподателката е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения за изясняване /ИПДПОЗЛ/ № Р-22220219005644-040-001/27.12.2019 г., с което са изискани документи, касаещи източниците и размера на дохода; притежавано движимо и недвижимо имущество; наличие на банкови сметки и движение на паричните средства, произход на паричните

средства; получени и предоставени заеми; пътувания в чужбина и др. На Й. е указано също да представи и информация, свързана с извършваната от нея електронна търговия и получените във връзка с нея суми по банков път, в брой, с наложен платеж или пощенски паричен превод, чрез дебитни или кредитни карти, чрез международни платежни инструменти и др. С писмо с вх. №Р-22220219005644-ПРД от 001 до 003 от жалбоподателката са представени документи, справки и писмени обяснения, които след анализ от страна на ревизиращите органи са намерили отражение при формиране на правните констатации и основанията за облагането в РД и РА.

По време на ревизията от страна на органите по приходи са поискани и писмени обяснения, сведения и документи от трети лица, а именно от дружества доставящи комуникационни и комунални-битови услуги; от Столична дирекция на вътрешните работи; от всички търговски банки, осъществяващи дейност на територията на Република България и др. С оглед на получените отговори компетентните лица са установили, че през ревизирания период Н. Й. е /или е била титulary на банкови сметки, открити в [фирма] и [фирма].

От страна на горесцитираните търговски банки са предоставени справки, съдържащи информация за наличностите, движението и операциите по съответните сметки с титulary ревизираното лице, по реда на чл. 62, ал. 5, т. 1 от Закона за кредитните институции и след надлежна декларация по чл. 74, ал. 2, т. 1 от ДОПК, с която Н. Й. е дала съгласие за разкриване на информация, представляваща банкова тайна.

В хода на проверката са извършени справки и в електронните регистри на НАП и имотния регистър И..

Въз основа на събраните в хода на ревизията доказателства органите по приходите са констатирани, Н. Й. е извършвала търговска дейност по занятие по смисъла на чл. 1 от ТЗ, свързана с продажба на стоки /парфюми и козметика/, поръчвани от клиентите по електронен път и доставяни до тях чрез куриерското дружество [фирма], от която е получавала възнаграждение под формата на наложен платеж или пощенски паричен превод. За изпълнение на доставките, задълженото лице има сключен Договор № 22861 от 01.08.2016 г. със [фирма], по силата на които куриерското дружество, в качеството му на Изпълнител, приема да извърши експедицията на пратки, собственост на Й. на територията на страната и чужбина. В договора е посочена банкова сметка на ревизираното лице в [фирма], по която следва да се преведат събраните от куриера суми от наложени платежи и пощенски парични преводи в полза на лицето. От движенията на паричните средства по сметките в цитираната търговска банка е установено, че сумите от наложени платежи и пощенски парични преводи са изплащани по банков път в полза на жалбоподателката.

От куриерската фирма [фирма] е предоставена и информация, съгласно която за ревизираните периоди жалбоподателката, в качеството ѝ на подател на пратки /козметика/ от офис в С. - „С. -2“ на [фирма], изпратени до физически и юридически лица, е получавала суми от наложени платежи и пощенски парични преводи в брой /в посочения офис на куриера/ или по банковата ѝ сметка в [фирма]. Справката с данните за изпратените пратки и получените суми от наложени платежи и пощенски преводи е изведена от куриерското дружество на база трите имена на подателката – Н. М. Й. номера на договора за доставка от 01.08.2016 г. – № 22861.

При преценка на предоставената информация от справката на куриера ревизиращите органи са заключили, че на Й. са изплатени суми /пощенски преводи и наложени платежи/ от продажби на стоки по периоди /години/, като следва:

- за 2016 г. в общ размер на 109 267,29 лв.;
- за 2017 г. в общ размер на 164 168,17 лв.;
- за 2018 г. в общ размер на 20 752,74 лв.

Констатирано е също, че за посочените суми, лицето не е удържало и внесло дължими по ЗДДФЛ данък от стопанска дейност. По данни от информационната система на НАП, за ревизираните данъчни периоди от 01.01.2016 г. до 31.12.2018 г. лицето не е декларирало получени облагаеми доходи съгласно чл. 12, ал. 1 от ЗДДФЛ и не е подало Годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 50 от с. з. за съответните периоди.

С оглед на така установеното, органът по приходите е приел, че за разглежданите данъчни периоди са налице обстоятелства, обуславящи преминаването на ревизията като такава при особени случаи, а именно това, предвидено в разпоредбата на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК – наличие на данни за укрити приходи. Поради това и в изпълнение на разпоредбите на чл. 124, ал. 1 от ДОПК са изготвени Уведомления с изх. № Р-22220219005644-113-001/14.02.2020 г. и № Р-22220219005644-113-002/27.02.2020 г., с които Н. Й. е уведомена, че основата за облагане с данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ, годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ и с данък върху добавената стойност за ревизираните данъчни периоди, ще бъде определена по реда на чл. 122 от ДОПК. Уведомленията са връчени на 17.02.2020 г. и на 05.03.2020г. От страна на лицето не е взето становище и не са представени декларация по чл. 124 от ДОПК за имуществено и финансово състояние за ревизирания период, по приложен към уведомлението образец.

При тези данни ревизионният екип е приел, че са налице основания за извършване на следните корекции:

I. По ДДФЛ:

1. В частта на извършената ревизията за установяване на задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ, ревизиращите органи са посочили, че не са установени обстоятелства, водещи до облагане на ревизираното лице. 2. В частта на определената годишна данъчната основа за доходите от стопанска дейност като едноличен търговец:

Ревизиращите органи излагат, че служебно им е известно, че в хода на извършени ПУФО на Н. М. Й. за данъчните периоди 2016 г., 2017 г. и 2018 г., приключила с издаването на Протоколи № П-22220217187387-073-001/14.06.2018 г., № П-22220218214655-073-001/14.06.2018 г. и № П-22220218120333-073-001/14.06.2018 г., присъединени към ревизионното производство, и са констатирани, че ревизираното лице е извършвало многократно и системно търговски сделки със стоки /парфюми и козметика/, посредством продажби в интернет. Жалбоподателката е получавала суми от наложени платежи и пощенски парични преводи за куриерски пратки, доставяни на клиенти - физически и юридически лица в страната от [фирма]. При извършени проверки на посоченото куриерско дружество /в хода на ПУФО/, същото е предоставило данни относно изпратените от ревизираното лице пратки със стоки, наложени платежи и размерите на получените пощенски парични преводи. Установено е, че за 2016 г. задълженото лице е получило суми /в брой и по банковата си сметка в [фирма] /по куриерски и пощенски пратки с наложен платеж в общ размер на 109 267,29 лв.; за 2017 г. в размер на 164 168, 17 лв. и за 2018 г. в размер на 20 752, 74 лв. Ревизиращите органи са констатирани също, че за реализирания от лицето доход от електронна търговия през процесните периоди не са подадени ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ. Установено е също, че Н. М. Й. няма собствен електронен

магазин, не притежава регистрирано фискално устройство и не е регистрирано по ЗДДС лице.

С оглед на тези обстоятелства, от страна на приходните органи до жалбоподателката е изготвено искане с конкретно формулирани въпроси /т. 40 от ИПДПОЗЛ/, а именно информация за изпращани пратки и получавани суми по наложени платежи в полза на трети лица - конкретни идентификационни данни за същите, конкретни пратки и дати, на които са им предавани сумите.

От Й. в отговор не са постъпили изисканите документи, с оглед на което ревизиращите органи са приели, че Н. М. Й. е действала като търговец по смисъла на чл. 1, ал. 1, т. 1 от ТЗ, като реализираните доходи/печалба и дължимия за това данък е следвало да бъдат декларирани в ГДД, но това не е сторено. За направени разходи от нейна страна приходните органи счели единствено платените разходи за куриерски услуги, тъй като липсвали други разходно-оправдателни документи.

Приели също, че дефинирането на едно физическо лице като търговец не следва да се обвързва единствено с наличието или липсата на регистрация по реда на ТЗ. Счели на следващо място, че в хода на извършената ревизия по безспорен начин е доказано, че през всички процесни финансови години /от 2016 г. до 2018 г./, жалбоподателката е извършвала многократно продажби на стоки /парфюми и козметика/, като е превърнала осъществяваната от нея дейност в източник на постоянен доход. В тази връзка е изложено, че доходът от продажбата на процесните стоки подлежи на облагане по ЗДДФЛ, доколкото дейността, извършвана от ревизираното лице е дейност, извършвана редовно/системно, по занятие, с цел реализиране на печалба.

Така с РА, по реда на чл. 122 от ДОПК, за 2016 г., върху ГДО в размер на 104 188,33 лв. /формирана като разлика между приходите от електронна търговия – 109 267,29 лв. и разходите за куриерски услуги 5 078,96 лв./ е определен дължим данък в размер на 15 628,25 лв.; за 2017 г. върху ГДО в размер на 128 692,34 лв., /формирана като разлика между приходите от електронна търговия – 136 806,81 лв. и разходите за куриерски услуги 8 114,47 лв./ е определен дължим данък в размер на 19 303,85 лв.; за 2018 г. върху ГДО в размер на 16 335,95 лв., /формирана като разлика между приходите от електронна търговия – 17 293,95 лв. и разходите за куриерски услуги 958,70 лв./ е определен дължим данък в размер на 2 450,29 лв. На основание чл. 175, ал. 1 от ДОПК във връзка с чл. 1 от ЗЛДТДПДВ са начислени лихви за забава в общ размер на 9 560,99 лв.

II. По ЗДДС:

1. За извършените доставки и начисления данък /продажби/: Въз основа на събраните в хода на ревизията доказателства ревизиращите органи са установили наличие на основания за задължителна регистрация на Й. по реда на ЗДДС. Установено е също е, че към м. 11.2018 г., облагаемият оборот, съгласно чл. 96, ал. 2 от ЗДДС, за период от 12 месеца /от м. 08.2016 г. до м. 11.2016 г./, реализиран от ревизираното лице от електронна търговия със стоки, е 109 267,29 лв. Т.е. през м. 11.2016 г. жалбоподателката е достигнала задължителен оборот за регистрация по ЗДДС. Ревизиращите органи се позовават и на разпоредбата на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС, съгласно, която всяко данъчно задължено лице с облагаем оборот 50 000,00 лв. или повече за период не по-дълъг от последните 12 последователни месеца преди текущия, е длъжно в 14-дневен срок от изтичането на данъчния период, през който е достигнало този оборот, да подаде заявление за регистрация по този закон. Констатирано е от органите по приходите, че Н. М. Й. не е изпълнила това свое

законово задължение.

От страна на ревизиращите е посочено също, че доколкото лицето не е изпълнило задължението си за подаване на заявление за регистрация, приложение намира разпоредбата на чл. 102, ал. 3, т. 2 от ЗДДС, съгласно която за определяне на данъчните задължения на лицето в случаите, когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, се приема, че лицето дължи данък за извършените от него облагаеми доставки и облагаеми вътреобщностни придобивания и за получените облагаеми доставки на услуги, за които данъкът е изискуем от получателя, за периода от изтичането на срока, в който е следвало да бъде издаден актът за регистрация, ако лицето е подало заявление за регистрация в срок, до датата, на която са отпаднали основанията за регистрация. Съгласно чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, задълженията по ал. 3 се определят с ревизионен акт по реда на ДОПК. Актът за регистрация в случая е прието, че е следвало да бъде издаден до 28.12.2016 г., тъй като заявлението за регистрация е следвало да бъде подадено до 14.09.2015 г.

На следващо място ревизиращите органи са се позовали и на разпоредбата на чл. 86, ал. 2 от ЗДДС, съгласно която данъкът е дължим от регистрирано лице за съответния данъчен период, през който е издаден данъчният документ, а в случаите, когато не е издаден такъв документ – за данъчния период, през който данъкът е станал изискуем. Посочили, че доколкото в случая се касае за продажба на стоки чрез поръчка по пощата или по електронен път, то данъчното събитие за този вид сделки, съгласно чл. 25, ал. 3, т. 4 от ЗДДС, възниква на датата, на която доставчикът получи плащането. Предвид разпоредбата на чл. 25, ал. 6 от ЗДДС, на датата на получаване на плащането, данъкът става изискуем – т. е. възниква задължение за регистрираното лице да го начисли.

С оглед на пълното изясняване на данните относно изпратените от ревизираното лице пратки със стоки, наложени платежи и получени пощенски парични преводи, съответно правилно определяне на дължимия ДДС, ревизиращите органи са се позовали на данните от получените справки с информация за изпратените от лицето пратки и получените във връзка с тях суми от наложени платежи и пощенски парични преводи от [фирма].

С оглед на така установеното и по реда на чл. 122 от ДОПК с ревизията са определени задължения, произтичащи от доначислен ДДС в общ размер на 30 820,16 лв., върху данъчна основа, формирана от сбора на стойностите на наложените платежи за всеки един от месеците от м. 01.2017 г. до м. 02.2018 г., при съобразяване с разпоредбата на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС. На основание чл. 175, ал. 1 от ДОПК във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ/ са начислени лихви за забава в общ размер на 8 746,64 лв.

Срещу РА е подадена жалба вх. № 23-22-1152/28.07.2020 г. по

регистъра на дирекция ОДОП - С. до Директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С., който с Решение № 1946 от 21.12.2020 г. е потвърдил изцяло ревизионния акт. Решението е съобщено на жалбоподателката, която недоволна депозирала жалба пред Административен съд София - град.

С оглед изясняване на делото от фактическа страна е допусната и приета, без оспорване от страните, съдебно-счетоводна експертиза. Вещото лице е направило справка от официални източници за цени, на които се продават парфюмите и козметичните продукти, продавани от Н. М. Й.. Заключение е, че при направеното сравнение на цените в наложените платежи, получени от Н. М. Й. и продажните цени по фактури на фирма [фирма] за периода 2016-2018 г. са идентични, от което следва, че те са също конкурентни пазарни цени. Експертът е изследвал също цените, на които са придобити от жалбоподателката парфюмите и козметичните продукти и е съпоставил тази цена с обявените цени в процесни наложени платежи, пощенски парични преводи в брой и по банков път. Изложил е, че при направеното сравнение на цените в офертите на фирма „Соле шоп“ и “1001 парфюм“ Е. и тези, отразени в Таблица за направени пратки по брой поръчки, артикули и наложени платежи от Н. М. Й. и покупните цени по фактура на [фирма] за периода 2016 – 2018 г. са идентични, от което следва, че са реални пазарни цени. Вещото лице е следвало даде отговор и на въпроса след съпоставка на цените дали се формира печалба от разликата между цените на придобиване и цените на продажба, като се отчетат разходите за покупките и продажбите. Заключение на експертизата е, че се формира разлика между сумата на покупките и сумата на продажбите за периода на проверката. При изваждане на себестойността на стоката в размер на 213 598, 90 лева от реализирания приход от продажби 294 188, 20 лева експертът е посочил, че се получава положителен финансов резултат от търговски оборот в размер на 80 589, 30 лева. В експертизата е даден и подробен отговор на въпроса какъв е размера на данъка, който следва да плати жалбоподателката, а именно за периода на извършената проверка дължимият данък за доходи от дейност като ЕТ се установява в заключението в размер на 8 719, 48 лева.

По делото е допуснато и прието допълнително заключение на извършената съдебно-счетоводна експертиза, като вещото лице да включи при анализите си и разходите, които жалбоподателката е направила за осигуровки- здравни и социални, както и за разходи за издръжка на физическо лице през ревизионния период, като се вземат данни от НСИ за размера и съдържанието на така наречената потребителска кошница.

Заклучението на експертизата е, че установеният размер на дължимия данък за доходи от дейност като ЕТ за периода на извършената проверка е в общ размер на 5 963, 41 лева. Отговорът на експертът, е че съгласно направени изчисления за реално дължимите данъци, като се приспадне 25 % нормативно присъщи разходи по чл. 50 от ЗДДФЛ, установеният размер на дължимия данък за доходи на физическо лице по чл.50 от ЗДДФЛ за периода на извършената проверка е в общ размер на 13 570,04 лева.

От така установено фактическо положение, съдът достигна до следните правни изводи:

Жалбата срещу процесния РА е подадена в законоустановения срок, от легитимирано лице. РА в неговата цялост е обжалван по административен ред и не е отменен, поради което жалбата се явява процесуално допустима, но разгледана по същество е неоснователна, поради следните съображения:

При дължимата пълна служебна проверка на валидността и законосъобразността на оспорвания РА, съгласно разпоредбата на чл.168 от АПК във вр. с §2 от ДР на ДОПК, съдът приема, че оспореният РА е валиден административен акт, издаден след провеждане на ревизия, възложена от надлежно оправомощен административен орган, в определения от него срок. РА е издаден от компетентните органи - възложителя на ревизията и ръководителя на същата, в съответствие с нормата на чл.119 ал.2 от ДОПК, и определя данъчни задължения за периода, за който е възложена ревизията. Съдът намира също, че обжалваният ревизионен акт не страда от пороци, водещи до неговата нищожност.

Съдът приема, че в ревизионното производство не са допуснати съществени процесуални нарушения. При ревизията са връчени по надлежния ред искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице, във връзка с които са представени и писмени обяснения и писмени доказателства както от ревизирания, така и от третите лица. Получените сведения са приобщени по установения ред към административната преписка.

На първо място при особените правила на чл.122 – 124а от ДОПК, то доколкото съдът следи служебно за законосъобразност на акта на всички основания, следва да изложи мотиви в тази връзка. Съгласно разпоредбата на чл.124 ал.2 от ДОПК, в производството по обжалване на РА при извършена ревизия по чл.122 от ДОПК, фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл.122 ал.1 ДОПК е подкрепено от

събраните доказателства. Така установената презумпция за вярност на фактическите констатации е оборима и доказателствената тежест за това носи жалбоподателя. Следователно в производството по съдебно обжалване на РА, издаден по реда на чл.122 ДОПК, в тежест на органите по приходите е да установят основанията за извършване на ревизия при особени случаи, както и спазването на императивния процесуален ред за това, а в тежест на жалбоподателя е да установи при условията на пълно и насрещно доказване твърдените от него факти и обстоятелства, с които се опровергават фактическите констатации в акта.

За да се приложи презумпцията по чл.124 ал.2 от ДОПК, фактическите констатации, на които се позовават органите по приходите, следва да са подкрепени от надлежни доказателства, в противен случай тежестта за опровергаването им не може да се възлага на ревизирия субект. В конкретния случай, за да преминат към извършване на ревизия по особения ред, органите по приходите са приели, че за 2016 г., 2017 г. и 2018 г. по отношение на ревизираното лице са констатирани данни за укрити приходи. През данъчните периоди чрез наложи платени ревизираното лице е получавало редовно парични суми от клиенти за извършени продажби на стоки по интернет на територията на цялата страна.

Съдът приема за обосновано заключението в решението на директора на дирекция ОДОП С., че доколкото обаче източникът на доходи на ревизираното лице е конкретно установен, ревизията може да се извърши и по общия ред на облагане. Предвид, че облагаемият доход е формираната по реда на ЗКПО данъчна печалба, правилата за нейното определяне са регламентирани в съответните разпоредби на ЗКПО. Съдът намира също, че събраната в хода на ревизията информация е коректно анализирана, като при определяне размера на данъчните основи за облагането по ЗДДФЛ са взети предвид всички, както доказателства свързани с размера на реализираните от лицето приходи, така и данните за извършените разходи по платените такси за куриерските услуги.

На следващо място по отношение определените задължения по ЗДДФЛ:

Спорът по делото е фактически и той касае установяване на обстоятелството дали жалбоподателката Н. М. Й. е осъществявала самостоятелно търговската дейност по онлайн продажба на стоки на територията на страната.

Събраните по делото доказателства потвърждават извода на органа по приходите, че се касае за самостоятелна търговска дейност извършвана от жалбоподателката, приходите от която са постъпвали в нейна полза. За това свидетелства лично сключения с куриерската фирма договор,

изплащаните впоследствие от куриера получени наложни платежи в полза на жалбоподателката.

Съдът намира, че правилно приходните органи са установили наличие на приходи за всяка една от ревизираните години от продажба чрез куриерски пратки на много физически лица, на територията на цялата страна, които са заплащали продадените им стоки с наложен платеж и пощенски парични преводи. Законосъобразни в този смисъл са и констатациите на приходните органи, че жалбоподателката е осъществявала икономическа дейност, за която дължи данък. По делото е представена справка, от която са установяват извършените от жалбоподателката куриерски пратки, в която са описани изпратените от лицето пратки и получените във връзка с тях суми от наложени платежи и пощенски парични преводи от [фирма]. Описани са изпращачът на пратката /Н. Й./, номера на договора за доставка /22861/, видът на изпращаните стоки /парфюми и козметика/, имената на получателите /различни физически и юридически лица от страната/, място на получаване на стоките /конкретни адреси на територията на страната/, сума на наложения платеж и дата на изплащането му, както и вида на предоставената от куриерската фирма услуга – куриерска или пощенска пратка. От данните в тези справки, както и от заключението на вещото лице, по категоричен начин се установи извършваната от жалбоподателката икономическа дейност за продажби на стоки, като приходите от тях не са декларирани по съответния ред. Видно и от заключението на вещото лице е, че се формира разлика между сумата на покупките и сумата на продажбите за периода на проверката. При изваждане на себестойността на стоката в размер на 213 598, 90 лева от реализирания приход от продажби 294 188, 20 лева експертът е посочил, че се получава положителен финансов резултат от търговски оборот в размер на 80 589, 30 лева.

Събраните в хода на делото доказателства, по категоричен начин установяват имената и сметката на жалбоподателката в пратките и наложените платежи, което от своя страна доказва, че тя е извършвала дейност по продажба на стоки чрез интернет и доставяни чрез [фирма]. Категорично е установено от органа по приходите, че дейността, която жалбоподателката е осъществявала през ревизирания период е продажба на стоки и реализираният от него доход е именно от тази дейност, и то не в малък размер. Категорично е осъществявана продажба на стоки по интернет, поради което дейността на жалбоподателя е и по занятие.

На следващо място независимо, че жалбоподателката не е регистрирана по ТЗ, е налице търговска дейност – продажба на стоки по интернет и

доходите ѝ от стопанска дейност за всички периоди следва да се обложат по общия ред на ЗДДФЛ. По силата на чл.26 ал.7 от ЗДДФЛ физическите лица, извършващи дейност като еднолични търговци, независимо дали са регистрирани по ТЗ, формират данъчна основа по реда на ал.1-6 от същата разпоредба. Съобразно чл.26 ал.1 от ЗДДФЛ облагаемият доход от стопанска дейност като едноличен търговец е формираната по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане данъчна печалба. Във връзка с горните обстоятелства при ревизията е определена данъчна основа по реда на чл.122 от ДОПК и ЗДДФЛ от дейността на лицето, като са взети предвид гореописаните недекларирани приходи и съответните разходи.

Съгласно чл. 6, ал. 1 от Закона за търговския регистър и регистъра на юридическите лица с нестопанска цел /ЗТРРЮЛНЦ/, всеки търговец е длъжен да поиска да бъде вписан в търговския регистър. С оглед установеното, че през ревизирания период жалбоподателката е продавала стоки, които не са за лична употреба, то тези сделки попадат в обхвата на чл. 1, ал. 1, т. 1 от ТЗ – покупка на стоки или други вещи с цел да бъдат препродадени в първоначален, преработен или обработен вид. Безспорно лицето е действало като търговец, но не се е определило като такъв.

Съдът намира, че продажбата на стоки от Н. М. Й. е дейност, която е осъществявана редовно и е била източник на постоянен доход за ревизираното лице, който подлежи на облагане, поради което правилно органите по приходите са преценили, че реализираните от него доходи са такива от търговска дейност и подлежат на облагане предвид разпоредбата на основание чл. 26, ал. 7 от ЗДДФЛ.

Относно определените задължения по ЗДДС:

Съгласно разпоредбата на чл.3 ал.1 от ЗДДС, данъчнозадължено лице по смисъла на закона е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, независимо от целите и резултатите от нея, като съгласно разпоредбата на чл.3 ал.2 от ЗДДС независима икономическа дейност е и всяка дейност, извършвана редовно или по занятие срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него. В закона не се съдържа легално определение на понятието „редовно“. Съдържанието на това понятие съдът определя с оглед смисловото значение на думата, като го противопоставя на антонимите ѝ – „инцидентно“, „случайно“. Съгласно чл.9 §1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност „Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, вкл. в областта на минното дело и

земеделието, и дейностите на свободните професии, се счита за „икономическа дейност“. Експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност“. Директивата е транспонирана в националното ни право почти буквално, видно от дефиницията на чл.3 ал.2 ЗДДС. С оглед на това съдът приема, че правилно приходните органи са приели, че дейността на жалбоподателката през ревизирия период, изпълва съдържанието на законовата дефиниция. Това е така, защото ревизираното лице е реализирало доходи от търговска дейност по занятие - търговия със стоки – парфюми и козметика, доставяни чрез куриер и заплащани с „наложен платеж“. Извършвало е многократно продажби, използвайки куриерски услуги, без да документира доставките, нарушавайки счетоводното и данъчно законодателство. Видът на реализирания доход правилно е определен като доход от търговска дейност по занятие по смисъла на чл.1 т.1 ТЗ. В този контекст е преценен по-горе по чл.26 ал.7 от ЗДДФЛ, а именно доход от стопанска дейност на физическо лице, което е търговец по смисъла на ТЗ, но не е регистрирано като ЕТ. /Решение № 4955/26.04.2016 г. по адм.д.№ 1674/2015 г. на ВАС, VIII отд./.

Безспорен е фактът, че извършвайки независима икономическа дейност, от която е получила доходи за себе си, жалбоподателката е достигнала облагаем оборот за регистрация по ЗДДС, но не е подала заявление за това, в противоречие с изискването от чл.96 ал.1 от ЗДДС. В конкретния случай безспорно се установява, че това задължение не е изпълнено от страна на жалбоподателката, но данъка е дължим, именно от нея, тъй като последната е достигнала оборот за регистрация по ЗДДС. Без значение е обстоятелството дали лицето е вписан в специалните регистри на НАП /чл.83 от ДОПК/, като регистрирано по ЗДДС лице. От значение са два основни факта, а именно да е възникнало задължение за задължителна регистрация по ЗДДС и лицето да не е подало заявление за регистрация по ЗДДС в предвидения от закона срок. В конкретния случай и двете предпоставки са налице. Единственият механизъм за установяване на това, както и на размерът на оборота и датата на която е следвало да се регистрира и размера на дължимия данък се определя единствено след данъчен контрол. Констатациите и определените задължения се обективират единствено в ревизионен акт. В конкретния случай единственият механизъм, с който може да се задължи данъчно задълженото лице да изпълни своето задължение за внасяне на данъка е установяване на размера му с ревизионен акт. В тази връзка издаването на Акт за регистрация по ЗДДС или дерегистрация не е условие за

начисляване на данък.

На следващо място съгласно чл. 73, ал. 1 от Правилника за прилагане на закона за данък върху добавената стойност /ППЗДДС/, всички данъчно задължени лица след изтичане на календарния месец са длъжни да определят за предходните 12 месеца преди текущия облагаемия си оборот по смисъла на чл. 96, ал. 2 от закона.

Съдът намира, че Н. М. Й. като данъчно задължено лице, е била задължена да следи за наличието и проявлението на съответните обстоятелства, които правят регистрацията му по ЗДДС задължителна. За целта след изтичането на всеки календарен месец е следвало да определя облагаемия си оборот по смисъла на чл. 96, ал. 2 от закона за предходните 12 месеца преди текущия. При настъпването на условията за задължителна регистрация, лицето е следвало да подаде заявление за регистрация в срока по чл. 96, ал. 1 от ЗДДС. За да може да спазва законоустановените срокове за регистрация данъчно задълженото лице е заинтересовано да следи за наличието на съответните факти, които правят регистрацията му задължителна.

В случая, видно от установената фактическа обстановка за периода от м. 08.2016 г. до м. 11.2016 г., реализираните от жалбоподателката нетни приходи от продажби на стоки, възлизат на сума в размер на 109 267,29 лв., т.е. именно с реализирания оборот до м. 11.2016 г., данъчно задълженото лице несъмнено е достигнало задължителния по ЗДДС праг за регистрация от 50 000,00 лв. В този смисъл следователно, правилно в РД/РА правилно ревизиращите органи са посочили, че за период не по-дълъг от 12 месеца /от м. 08.2016 г. до м. 11.2016 г./, Н. М. Й. е достигнала законоустановения праг за задължителна регистрация по ЗДДС /50 000,00 лв./ и до 14.11.2016 г. за задълженото лице е възникнало основание за подаване на заявление за регистрация по ЗДДС, което обаче не е подадено. Ревизираното лице е следвало да подаде заявление за регистрация по ЗДДС най-късно до 14.11.2016 г. В 7-дневен срок е следвало да бъде извършена проверка от приходните органи и в 7-дневен срок от приключване на проверката е следвало да бъде издаден акт за регистрация по ЗДДС., т.е. актът за регистрация по ЗДДС е следвало да бъде издаден до 28.11.2016 г.

В този смисъл, правилно приходните органи са посочили, че считано от 29.11.2016 г., получените приходи от Н. М. Й. подлежат на облагане с ДДС.

С оглед гореизложеното, установяването на задължение за ДДС, преди датата на регистрацията на основание чл.102 ал.3 от ЗДДС зависи единствено от това дали е изпълнено изискването за задължителна

регистрация по чл.96 ал.1 от ЗДДС. За периода преди регистрацията по ДДС търговецът дължи данъка за извършените от него облагаеми доставки по силата на фикцията на чл. 102 ал.3 т.2 от ЗДДС.

От така установеното фактическо и правно положение съдът приема, че оспореният в настоящото производство РА е издаден от компетентен орган, в предвидената от закон форма, при спазване на административнопроцесуалните правила и в съответствие с материалния закон и неговата цел. С оглед на това жалбата се явява неоснователна и като такава следва да бъде отхвърлена.

Във връзка с изхода на делото, ответникът има право да му бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение, за чийто размер съдът излага следните съображения:

При този изход на делото, искането на процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, следва да бъде уважено на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, като същото бъде определено съобразно чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, а именно – 3 125,30 лева.

Водим от изложеното и на основание чл.172 ал.2 от АПК и чл.160 ал.1 от ДОПК, както на основание чл.161 от ДОПК, съдът

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на Н. М. Й., чрез пълномощник адвокат В., срещу Ревизионен акт № Р-22220219005644-091-001 от 30.06.2020 г., издаден от началник сектор „Ревизии” и главен инспектор по приходите в ТД на НАП [населено място], потвърден с Решение № 1946/21.12.2020 г. на директора на Дирекция „ОДОП” С..

ОСЪЖДА Н. М. Й., ЕГН [ЕГН], да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. сумата в размер на 3 125,30 лева, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

РЕШЕНИЕТО подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на Р България [населено място] в 14 - дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: