

РЕШЕНИЕ

№ 25124

гр. София, 22.06.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 66 състав, в
публично заседание на 24.03.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Теодора Василева

при участието на секретаря Ася Лекова, като разгледа дело номер **363** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на И. М. Р., ЕГН: [ЕГН] от [населено място], срещу Ревизионен акт № Р-22221423006900-091-001/05.06.2024 г., издаден от Д. И. В., началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП Б. - орган, възложил ревизията и К. Г. А., главен инспектор по приходите при ТД на НАП Б. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1121/13.08.2024 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП.

С оспорения ревизионен акт на жалбоподателя са установени допълнителни задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 ЗДДФЛ като едноличен търговец за 2019 г., 2020 г., 2021 г. и 2022 г., задължения за данък върху добавената стойност за данъчни периоди от м. 01.2021 г. до м. 12.2022 г., както и задължения за осигурителни вноски за държавно обществено осигуряване, здравно осигуряване и универсален пенсионен фонд като самоосигуряващо се лице за периодите от 01.01.2019 г. до 31.12.2022 г., ведно със съответните лихви за забава.

Жалбоподателят оспорва ревизионния акт като нищожен, а при условията на евентуалност – като незаконосъобразен. В жалбата се поддържа, че актът е издаден при липса на компетентност на органите по приходите, участвали в ревизионното производство.

Жалбоподателят се позовава на съдебна практика на Върховния административен съд, цитирана в жалбата, според която липсата на материална или териториална компетентност на органите по приходите, участвали във възлагането и извършването на ревизията, представлява съществен порок, водещ до нищожност на ревизионния акт. Поддържа, че порокът не може да бъде саниран

с последващи действия, нито с произнасянето на решаващия орган в административното обжалване. Според изложеното в жалбата, когато липсва валидно възлагане на ревизия от компетентен орган, последващият ревизионен доклад и ревизионният акт са издадени в производство, което не е надлежно образувано, поради което ревизионният акт не поражда правни последици.

Алтернативно, жалбоподателят твърди, че ревизионният акт е незаконосъобразен и необоснован. В тази част се поддържа, че органите по приходите неправилно са приели, че са налице предпоставките за провеждане на ревизия по особения ред на чл. 122 ДОПК. Според жалбоподателя доказателствената тежест за установяване на основание по чл. 122, ал. 1 ДОПК е на органите по приходите, а в случая те не са събрали годни и достатъчни доказателства за наличие на укрити приходи или доходи. Твърди се, че не са установени реално получени от жалбоподателя приходи от търговска дейност, нито е доказано, че именно той е собственик на стоките, изпращач на процесните пратки или получател на сумите, изплатени като наложени платежи.

В писмените бележки от 24.11.2025 г. жалбоподателят доразвива тези възражения. Посочва, че в хода на ревизионното производство не са събрани и приобщени товарителници, разписки за изплатени наложени платежи, разходни касови ордери или други първични платежни документи, които да удостоверяват реално изплатени суми във връзка с процесните пратки. Поддържа, че липсват оригинални документи за платена цена по доставки, а това според жалбоподателя е ключов елемент от фактическия състав на възмездната доставка. Сочи, че при липса на доказателства за плащане по извършени доставки не може да се приеме, че ревизираното лице е получило приходи, формиращи облагаем оборот.

Жалбоподателят възражава и срещу доказателствената стойност на данните, предоставени от куриерските оператори на оптичен носител в табличен вид. Според него тези данни сами по себе си не представляват електронни документи и не установяват достоверността на съдържащата се в тях информация, независимо дали са подписани с електронен подпис. Поддържа, че според практиката на Върховния административен съд в подобни случаи са необходими първичните документи – товарителници, разписки за наложен платеж, документи за идентификация и приемо-предавателни записи, които единствено могат да докажат фактическото предаване на стоката и реалното плащане на цена. При липсата им според жалбоподателя не е доказано нито извършването на твърдените доставки, нито техният възмезден характер, нито обстоятелството, че ревизираното лице е получател на сумите или собственик на изпращаните стоки.

В писмените бележки се поддържа още, че не са извършени проверки на трети лица – получатели на пратки, които да заявят, че са търгували с ревизираното лице, че са влизали в контакт с него, че са получавали стоки от него, че са заявявали поръчки на негов сайт или телефон. Жалбоподателят счита, че органите по приходите не са събрали и анализирали данни относно начина, по който е осъществяван контактът с предполагаемите клиенти – как са рекламирани и предлагани стоките, как са получавани заявките, кой телефонен номер е използван за потвърждаване на поръчките, кой профил или сайт е поддържал търговската комуникация. Според него такова изследване е необходимо, за да се установи дали ревизираното лице изобщо е имало отношение към процесните доставки, а липсата му означава, че приходната администрация неправомерно базира изводите си единствено на липса на подобна информация, като я използва в подкрепа на тезата, че именно ревизираният е търговецът.

Жалбоподателят излага и възражение, че не е установено не само наличието на плащания, но и наличието на самите доставки на стоки, извършени от ревизираното лице. Според него законът изисква годни и относими доказателства за индивидуализиране и предаване на конкретни стоки –

техния вид, количество, стойност, страна на предаване и получаване. В случая, според писмените бележки, липсват безспорни документи, удостоверяващи тези елементи, не са представени оригинали на товарителници, няма доказателства за прехвърляне на собственост върху конкретни стоки към трети лица, а липсата на такива документи препятства реалната съпоставка, която би позволила да се установи възмездно придобиване на доход.

Жалбоподателят сочи като съществен пропуск и това, че приходната администрация не е анализирала произхода на стоките, за които твърди, че са продавани от ревизираното лице. Поддържа се, че не е установено дали ревизираният е притежавал стоките, дали ги е закупувал, от кого, на каква цена, къде са били съхранявани и как е бил организиран процесът на снабдяване и продажба. Според жалбоподателя липсата на такъв анализ прави невъзможно да се приеме, че той е реализирал доходи от продажби, след като не е доказано дори, че е разполагал с каквито и да е стоки. Оттук се извежда тезата, че твърдените доставки не са доказани нито по основание, нито по размер, не е доказан възмезден характер, не е доказан получател на плащанията, не е доказан собственик на стоките, не е доказан размерът на предполагаемите приходи, нито участието на ревизираното лице в каквато и да е търговска дейност.

Претендира се присъждане на разноски.

Ответникът – директорът на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалните си представители, оспорва жалбата. В съдебно заседание процесуалният представител на ответника заявява, че оспорва жалбата и моли да бъде приета административната преписка. Във връзка с дадените от съда указания, ответникът представя доказателства за наличието и валидността на квалифицираните електронни подписи на лицата, участвали в ревизионното производство и подписали електронно актовете по него, като поддържа, че ревизионният акт е валидно издаден и подписан от компетентни органи. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение по реда на чл. 161 от ДОПК.

От фактическа страна съдът приема за установено следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221423006900-020-001/24.11.2023 г., връчена по електронен път на 27.11.2023 г., е възложено извършването на ревизия на И. М. Р. за определяне на задълженията му за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на еднолични търговци за 2019 г., 2020 г., 2021 г. и 2022 г., както и за осигурителни вноски за държавно обществено осигуряване, здравно осигуряване и универсален пенсионен фонд като самоосигуряващо се лице за периода от 01.01.2019 г. до 31.12.2022 г. С последващи заповеди за изменение на заповедта за възлагане на ревизия – № Р-22221423006900-020-002/19.02.2024 г., № Р-22221423006900-020-003/21.03.2024 г. и № Р-22221423006900-020-004/12.04.2024 г. – е разширен обхватът на ревизията, като са включени и задължения за данък върху добавената стойност за данъчни периоди от 01.01.2021 г. до 31.12.2022 г., а срокът за извършване на ревизията е продължен до 26.04.2024 г.

Заповедите са издадени от Д. И. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП Б., възлагане на ревизии на основание чл. 11, ал. 3 ЗНАП, във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК, със Заповед № РД-01-1019/06.11.2023 г. на директора на ТД на НАП С., Заповед № З-ЦУ-2303/06.11.2023 г. и Заповед № З-ЦУ-2431/23.11.2023 г. на заместник-изпълнителния директор на НАП.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад № Р-22221423006900-092-001/10.05.2024 г., връчен по електронен път на 14.05.2024 г. Срещу констатациите на ревизионния доклад не е подадено писмено възражение. Ревизията е приключила с Ревизионен акт № Р-22221423006900-091-001/05.06.2024 г., издаден от Д. И. В. – орган, възложил ревизията, и К. Г. А. – ръководител на ревизията, връчен по реда на чл. 29, ал. 4 ДОПК на 05.06.2024 г.

С ревизионния акт са установени допълнителни задължения за годишен и авансов данък по

ЗДДФЛ на еднолични търговци в размер на 74 408,00 лв. и лихви в размер на 14 550,43 лв.; задължения по ЗДДС в размер на 92 970,76 лв. и лихви в размер на 25 310,54 лв.; задължения за осигурителни вноски за ДОО за самоосигуряващи се лица в размер на 17 848,80 лв. и лихви в размер на 4 719,16 лв.; задължения за здравноосигурителни вноски за самоосигуряващи се лица в размер на 8 642,40 лв. и лихви в размер на 2 215,55 лв.; задължения за универсален пенсионен фонд за самоосигуряващи се лица в размер на 6 030,00 лв. и лихви в размер на 1 594,31 лв.

Ревизионният акт е обжалван по административен ред с жалба пред директора на дирекция „ОДОП“ С..

С Решение № 1121/13.08.2024 г. директорът на дирекция „ОДОП“ С. е приел, че жалбата е подадена в срок и отговаря на изискванията на чл. 145, ал. 1 и ал. 2 ДОПК, разгледал я е по същество и е потвърдил ревизионния акт изцяло.

В хода на ревизията на жалбоподателя е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице № Р-22221423006900-040-001/27.11.2023 г. Получен е отговор с вх. № 12472/05.12.2023 г., към който са приложени декларация по чл. 62 от Закона за кредитните институции, декларация по чл. 115 ДОПК и справки. В отговора си ревизираното лице е заявило, че търговията е извършвана от негово име през 2019 г. в съответния период със закупувана стока от Англия и базар И.. Заявило е и, че никога не е плащало данъци, нито каквито и да било осигуровки като човек под 30-годишна възраст, и че последното нещо, за което е мислил, е че трябва да се плащат данъци.

Органите по приходите са установили, че за периода от 01.01.2019 г. до 31.12.2022 г. ревизираното лице е получател на наложени платежи, изплатени чрез куриер „Еконт Експрес“ ООД за пратки, изпращани от 80 физически лица.

На ревизираното лице е връчено и второ искане за представяне на документи и писмени обяснения, като в получения отговор е декларирано, че през 2019 г. се е присъединило към Ф. група за продажба и маркетинг в България, търсело е подобни услуги за упълномощаване, имало е интерес към подобен тип бизнес и желание да разбере повече за него и да се свърже с възможно най-много хора в този бизнес модел. След контакт със счетоводител от съответната фейсбук група било информирано, че това би рефлектирало върху личните му данъци, след което веднага е прекратило дейността. Впоследствие разбрало как се случват онлайн продажбите и започнало да извършва собствени продажби, като данъците от извършените от него продажби били платени, доколкото е информирано от счетоводителя. Посочило е също, че след като видяло смисъл да се занимава с подобен тип дейност, чрез негов роднина, който има връзка с Азиатския континент, е открита фирма „ИвесБГ2020“ ЕООД и е започнал внос на стока оттам.

В хода на ревизията са изпратени искания за представяне на информация от трети лица до „ПИБ“ АД, Банка ДСК ЕАД, „Еконт Експрес“ АД, „Спиди“ ЕАД и „А1 България“ ЕАД. С протоколи са присъединени доказателства от извършени проверки, както и справка за доставени пратки с наложен платеж от пощенски оператори за периода 2019 г. – 2022 г. Във връзка с представените пълномощни от „Еконт Експрес“ АД, с които И. Р. е упълномощен от различни лица да изпраща пратки и да получава наложени платежи от тяхно име, са извършени насрещни проверки на упълномощители по реда на чл. 45 ДОПК.

Отразено е, че до В. Л. Ц. е отправено искане, като от нея е получен отговор, че никога не е упълномощавала ревизираното лице и не го познава. От В. К. С. е получен отговор, че познава лицето и е изпращал и получавал пратки и пари чрез него като посредник, като е подадена годишна данъчна декларация по чл. 50 ЗДДФЛ за 2021 г., декларирани са приходи в размер на 4 956,94 лв., не са декларирани разходи, деклариран е данък в размер на 743,40 лв., който към датата на приключване на проверката не е внесен. К. К. Г. е заявил в отговора си, че никога не е

извършвал електронна търговия и не е получавал суми от И. Р. или от други лица. П. Л. М. е отговорил, че не познава ревизираното лице. А. Р. Г. е декларирал, че познава И. Р., като веднъж е бил подведен да попълни пълномощно за „Е.“ за еднократна пратка и за това е получил 50,00 лв. До Г. В. Р. към момента на приключване на проверката искането не е било връчено и не е получен отговор. Д. Б. Б. е заявил, че не познава ревизираното лице. До М. Н. К. към момента на приключване на проверката не са представени документи и писмени обяснения. За Н. В. Н. е изготвен протокол за проведен разговор във връзка с връчено искане и извършване на търговска дейност чрез изпращане на пратки чрез „Еконт Експрес“ АД и получаване на наложени платежи, като лицето е заявило, че работи като строител, никога не е изпращало пратки с наложен платеж и не е получавало суми по наложени платежи от И. Р., но си спомня, че е имало нужда от пари и е направило пълномощно на И. Р. срещу възнаграждение, като му било обяснено, че ще се използва за изпращане на само една пратка за 100,00 лв. Г. И. Д. е заявил, че познава И. Р., но няма контакт с него от две години, като му е позволил само веднъж под формата на услуга да приеме артикули или стока и наложен платеж от негово име. Г. А. Т. е декларирал, че е извършвал търговия, като стоката е купувана и продавана само в България, а доколкото е работил на пълен работен ден, се е разбрал с познат да изпраща и взима пратки и пари, като е посочил, че данъците, отредени за въпросната търговия, са заплатени.

С протокол от решение на едноличния собственик на капитала на „ИвесБГ2020“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], от 11.10.2021 г. И. М. Р. е назначен за управител на дружеството. Във връзка с установяване на факти и обстоятелства, свързани с действията му като управител, е извършена насрещна проверка на дружеството. Прието е, че за доставките към клиенти дружеството използва куриерските услуги на „Е. Е.“ и „С.“, като наложените платежи от „Е. Е.“ се получават след издаване на електронно хартиено изявление и тогава се изплащат паричните средства в брой. Отразено е, че И. Р. е пълномощник на дружеството и е оторизиран да получава наложените платежи от куриерските дружества, като след получаването им сумата се заприхваща по дебитата на сметка 501 „Каса“. За „С.“ се издава дигитално изявление за пощенските парични преводи и същите винаги са изплащани по банков път. За периода от 2020 г. до 2022 г. е прието, че И. Р. не е получавал възнаграждение от „ИвесБГ2020“ ЕООД.

На следващо място органите по приходите са извършили насрещни проверки на клиенти, които са закупили стоки и заплатили чрез наложен платеж, изплатен на И. Р., като резултатите са подробно описани в РД.

След анализ на всички доказателства а именно получената информация от НАП, куриерските дружества, представените пълномощни от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ АД, извършени насрещни проверки на физически лица, декларирани данни и писмени обяснения от проверяваните лица е установено, че жалбоподателят е упълномощен от 55 лица да изпраща и да се разпорежда с пратки, да получава суми по наложени платежи. Част от лицата посочват, че са били подведени, че еднократно ще бъде използвано пълномощното, като са получили възнаграждение за това.

От представените данни за лицата, упълномощили И. Р. е констатирано, че наложените платежи са изплатени на него срещу подпис. На част от електронните изявление са изписани имената на лицата - изпращачи с положен подпис, като същите заявяват, че не са изпращали стоки и не са изплащани наложени платежи.

Достигнато е до извода, че жалбоподателят е изпращал пратки от името на трети лица и е получавал наложените платежи за своя сметка, като описанието на пратките за вид стоки е козметика, аксесоари. Продажбата на тези стоки е извършвана по занятие, системно и с цел реализиране на печалба, сделките имат траен характер и се извършват през продължителен период от време. Общо получените приходи чрез наложени платежи и парични преводи от

„ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ АД по години и размери са като следва: за 2019 г. 9 573,58 лв., за 2020 г. 52 436,29 лв., за 2021 г. 255 780,67 лв. и за 2022 г. 302 043,92 лв.

Ревизиращите са приели, че са налице обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 1,2,4 и 5 от ДОПК и на задълженото лице са изготвени Уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК с №Р-22221423006900-113-001/31.01.2024 г., както и Уведомление на основание чл. 17, ал. 1, т. 2 от ДОПК с № Р-22221423006900-139-001/31.01.2024 г. Във връзка с разширяване обхвата на ревизията е изготвено второ Уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК № Р-22221423006900-113-002/12.04.2024 г., с което е лицето е уведомено, че основите за облагане с годишен и авансов данък на ЕТ по ЗДДФЛ за период от 01.01.2019 г. до 31.12.2022 г. ЗДДС за периода от 01.01.2021 г. до 31.12.2022 г., както и ДОО, 30 и УПФ за самоосигуряващи се лица за период 01.01.2019 г. -31.12.2022 г. ще бъдат определени по реда на чл. 122 -124а от ДОПК.

С РА са определени описаните по горе задължения.

В съдебното производство са приети административната преписка и представените от страните писмени доказателства.

На 20.10.2025 г. по делото е постъпило писмо от Агенция „Митници“ – Централно митническо управление, с което е предоставена изисканата справка. От представената справка не се установява за процесния период жалбоподателят лично да е осъществявал пряк внос на стоки. В откритото съдебно заседание на 25.11.2025 г. съдът е докладвал постъпилото писмо от Агенция „Митници“, както и постъпилата на 24.11.2025 г. молба от жалбоподателя, с която той изразява становище по постъпилите доказателства и по съществуващото на спора. Съдът е констатирал още, че по делото е постъпило по-ранно становище от процесуалния представител на жалбоподателя, с което са били направени доказателствени искания, и е дал указания на жалбоподателя да заяви дали ги поддържа.

С молба от 08.12.2025 г. жалбоподателят е заявил, че не поддържа доказателствените искания и счита делото за изяснено от фактическа страна. В съдебното заседание на 03.02.2026 г. съдът е докладвал тази молба, както и определението, с което на ответника са дадени указания да представи доказателства за квалифициран електронен подпис на лицата, участвали в ревизионното производство. Ответникът е представил доказателства за наличието и валидността на електронните подписи на издателите на актовете в процесното ревизионно производство. В същото съдебно заседание съдът е указал на жалбоподателя, че на основание чл. 124, ал. 2 ДОПК, при ревизия, извършена по реда на чл. 122 ДОПК, фактическите констатации в ревизионния акт се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основание по чл. 122, ал. 1 ДОПК е подкрепено със събраните доказателства, като е посочил, че релевантното основание е чл. 122, ал. 1, т. 2 ДОПК – наличие на данни за укрити приходи или доходи. Съдът е приел представените от ответника доказателства за валидността на квалифицираните електронни подписи и е дал последна възможност на жалбоподателя да ангажира доказателства с оглед указаната доказателствена тежест.

При така установеното от фактическа страна съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Макар нормата да е специална спрямо общата разпоредба на чл. 146 АПК, съдебният контрол по чл. 160 ДОПК обхваща същите основни елементи на законосъобразността – компетентност, форма, спазване на административнопроизводствените правила, съответствие с материалния закон и съответствие с целта на закона. В случая при служебната проверка по тези критерии съдът не установява порок,

който да обуславя нищожност или отмяна на ревизионния акт.

На първо място съдът обсъди възражението на жалбоподателя за нищожност на ревизионния акт поради липса на компетентност на органите по приходите, участвали в ревизионното производство, и намира същото за неоснователно.

С оглед представените по делото доказателства съдът намира, че обжалваният ревизионен акт е издаден от органи по приходите, разполагащи с материална компетентност съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК. Същият е издаден от органа, възложил ревизията, и определения със заповедта ръководител на ревизията.

В случая ревизията на И. М. Р. е възложена със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221423006900-020-001/24.11.2023 г., издадена от Д. И. В. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП Б.. С последващите Заповеди за изменение на заповедта за възлагане на ревизия № Р-22221423006900-020-002/19.02.2024 г., № Р-22221423006900-020-003/21.03.2024 г. и № Р-22221423006900-020-004/12.04.2024 г. е изменян обхватът и срокът на ревизията, като всички са издадени от същия орган. Процесният ревизионен акт № Р-22221423006900-091-001/05.06.2024 г. е издаден от Д. И. В. – орган, възложил ревизията, и К. Г. А. – главен инспектор по приходите, определена за ръководител на ревизията, т.е. от органите, посочени в чл. 119, ал. 2 ДОПК.

По делото са приложени Заповед № РД-01-1019/06.11.2023 г. на директора на ТД на НАП С., както и Заповед № З-ЦУ-2303/06.11.2023 г. и Заповед № З-ЦУ-2431/23.11.2023 г. на заместник изпълнителния директор на НАП, издадени на основание чл. 10, ал. 8 и ал. 9 ЗНАП във връзка с чл. 112, ал. 2 ДОПК, въз основа на които органи по приходите при ТД на НАП Б. са определени да осъществяват производства по данъчно-осигурителен контрол по отношение на лица, за които съгласно общите правила на чл. 8 ДОПК компетентна е ТД на НАП С., сред които попада и жалбоподателят.

Следователно, макар жалбоподателят да е физическо лице с постоянен и настоящ адрес в [населено място], ревизията му не е извършена от териториално некомпетентни органи, а от органи по приходите, изрично определени с посочените административни актове да упражняват правомощия по данъчно-осигурителен контрол спрямо лица от териториалния обхват на ТД на НАП С..

Въпросът относно валидността на ревизионен акт, издаден в резултат на ревизия, възложена от орган по приходите – служител на една ТД на НАП, определен със заповед на орган по приходите от друга ТД на НАП, по отношение на лице, за което съгласно правилата на чл. 8 ДОПК компетентна е последната териториална дирекция, е разрешен с Решение № 3 от 26.06.2025 г., постановено по тълкувателно дело № 2/2024 г. на Общото събрание на Първа и Втора колегия на Върховния административен съд.

Съобразно задължителните разяснения, дадени в посоченото тълкувателно решение, в хипотеза като процесната ревизионният акт представлява валиден административен акт, когато органите по приходите са определени по надлежния ред с административни актове, издадени въз основа на приложимите разпоредби на ЗНАП и ДОПК. Ето защо настоящият състав приема, че процесният ревизионен акт не страда от порок, водещ до неговата нищожност поради липса на компетентност.

Неоснователно е и възражението за липса на валидно електронно подписване. Ревизионното производство е проведено чрез електронни документи, каквато възможност е предвидена в ДОПК. По делото са представени доказателства за валидността на квалифицираните електронни подписи на органите по приходите, подписали актовете в ревизионното производство. Тези доказателства са приети в съдебното производство след изрични указания на съда.

Жалбоподателят не е ангажирал доказателства, които да оборят валидността на електронните подписи към датите на подписване на съответните актове, нито е установил несъответствие между подписаните електронни документи и представените по преписката екземпляри. Ето защо съдът приема, че ЗВР, ЗИЗВР, ревизионният доклад ревизионният акт са валидно подписани.

Ревизионният акт е издаден и в предвидената от закона форма. Съдържа изискуемите реквизити по чл. 120 ДОПК – посочени са издателите, ревизираното лице, обхватът на ревизията, фактическите и правните основания за установяване на задълженията, размерът на главниците и лихвите, както и редът за обжалване. Ревизионният акт препраща към ревизионния доклад, който представлява част от фактическата обосновка на акта, доколкото в него са изложени събраните доказателства, фактическите констатации и правните изводи на органите по приходите. Т. препращане е допустимо и съответства на системата на ДОПК, при която ревизионният доклад предхожда ревизионния акт и служи като фактическа основа за издаването му.

Не се установяват и съществени нарушения на административнопроизводствените правила. Ревизията е възложена с надлежна ЗВР, нейният обхват е изменян с последващи заповеди, за резултатите е съставен ревизионен доклад, който е връчен на ревизираното лице, а ревизионният акт е издаден след изтичане на срока за възражение. Ревизираното лице е било уведомявано за действията в производството, връчвани са му искания за представяне на документи и писмени обяснения, получени са негови писмени отговори, събирани са доказателства от трети лица, извършвани са насрещни проверки и са приобщени данни от куриерски оператори, банки и други лица. Жалбоподателят е имал възможност да участва в производството, да представя доказателства и да противопоставя възражения. Обстоятелството, че не е подал възражение срещу ревизионния доклад, не го лишава от право на съдебно оспорване, но е относимо при преценката дали в административната фаза е било нарушено правото му на защита. Т. нарушение не се установява.

Неоснователни са и възраженията срещу преминаването към реда на чл. 122 ДОПК. Съгласно чл. 122, ал. 1, т. 2 ДОПК органът по приходите може да определи основата за облагане по особения ред, когато са налице данни за укрити приходи или доходи. За да намери приложение презумпцията по чл. 124, ал. 2 ДОПК, приходната администрация следва да установи не самия окончателен размер на задължението по общия ред, а наличието на обективни данни, които обосновават предпоставката за прилагане на особения ред. След като това основание е подкрепено със събраните доказателства, фактическите констатации в ревизионния акт се смятат за верни до доказване на противното, а в тежест на ревизираното лице е да ги обори с насрещни доказателства. Основанието по чл. 122, ал. 1, т. 2 ДОПК е обосновано от установеното съществено несъответствие между недеklarираните приходи от системни продажби и липсата на декларирана стопанска дейност, счетоводна отчетност и данъчно деклариране за процесните периоди.

В случая наличието на данни за укрити приходи или доходи е подкрепено от съвкупност от доказателства, а не само от изолирана справка на куриерски оператор. На първо място, от данните, получени от куриерски дружества, е установено системно изпращане на пратки и получаване на наложени платежи за продължителен период от време. На второ място, част от пратките са свързани с пълномощни, с които различни лица са упълномощавали жалбоподателя да изпраща пратки и да получава наложени платежи. На трето място, при извършените проверки част от тези лица са дали обяснения, които не опровергават, а напротив – подкрепят връзката на жалбоподателя с процеса на изпращане и получаване на пратки и парични средства. На четвърто място, писмените обяснения на жалбоподателя представляват допълнителна индиция за неговата ангажираност с онлайн търговия, като изложеното от него относно участие във Ф. групи за

продажби, интерес към съответния бизнес модел и последващо осъществяване на собствени продажби кореспондира с останалите събрани по делото доказателства. Тези обяснения не могат да бъдат игнорирани, защото представляват пряко изявление на ревизираното лице относно обстоятелства, имащи значение за спора.

Съдът съобрази изрично възражението на жалбоподателя относно липсата на приложени първични документи – товарителници, разписки за изплатен наложен платеж и разходни касови ордери. Това възражение не се споделя. От данните, предоставени от куриерските оператори, се установяват конкретни индивидуализиращи белези на пратките, включително данни относно подател, получател, размер на наложения платеж и изплатени суми. Тези данни не са обсъждани изолирано, а в съвкупност с останалия доказателствен материал – писмените обяснения на ревизираното лице, представените пълномощни и резултатите от насрещните проверки. Поради това съдът приема, че доказателствената съвкупност е достатъчна да обоснове наличие на данни по чл. 122, ал. 1, т. 2 ДОПК. В ревизия по чл. 122 ДОПК органите по приходите не са длъжни да установят всяка отделна доставка по реда и със средствата, характерни за доказване на конкретна търговска сделка между две индивидуализирани страни. Предмет на доказване е наличието на данни за укрита приходи или доходи и определяне на облагаемата основа по предвидените в закона способи, при съобразяване на всички относими обстоятелства по чл. 122, ал. 2 ДОПК. Когато ревизираното лице е осъществявало дейност извън регистрирана и надлежно документирана счетоводна отчетност, не може да черпи права от липсата на първични документи, които именно то е следвало да съставя или съхранява, ако твърди, че дейността е била действителна, но обложена или че приходите принадлежат на други лица. Още повече, част от тези документи се намират у трети лица – куриерските оператори, които са предоставили извлечения от поддържаните от тях информационни системи. Следва да се отчете и че невъзможността да бъдат представени първични счетоводни документи в пълен обем не може автоматично да се вмени във вреда на приходната администрация, когато самото ревизирано лице е осъществявало недеklarирана дейност извън нормативно установените правила за отчетност. При противното всяко лице, осъществяващо укрита търговска дейност без счетоводство и без документиране на сделките, би могло да препятства установяването на публичните си задължения именно чрез собственото си противоправно поведение.

Не може да се сподели и тезата, че данните от куриерските оператори са лишени от доказателствена стойност само защото са предоставени в табличен вид или на електронен носител. Тези данни са изискани от органите по приходите по реда на ДОПК от лица, които по занятие съхраняват информация за изпращани пратки, наложени платежи, податели, получатели, пълномощници и изплатени суми. Те не са използвани самостоятелно и механично, а са съпоставени с обясненията на ревизираното лице, с данните за пълномощни, с информацията от насрещни проверки и с данните за дружеството „ИвесБГ2020“ ЕООД, в което жалбоподателят е управител и пълномощник за получаване на наложени платежи. В този смисъл доказателственият извод на приходната администрация не почива на предположение, а на съвкупна преценка на множество относими доказателства.

Възражението, че не са проверени всички получатели на пратки, също не обосновава незаконосъобразност на акта. При голям брой пратки и получатели органите по приходите не са длъжни да извършат насрещна проверка на всяко физическо лице, получило пратка, когато разполагат с достатъчно други обективни данни за обема и характера на дейността. Проверките на част от упълномощителите са били насочени към изясняване именно на спорната връзка между жалбоподателя, пълномощните и получаването на наложени платежи. Получените обяснения са разнопосочни, но в съвкупност не оборват изводите на органите по приходите. Част

от лицата заявяват, че не познават жалбоподателя или че не са извършвали електронна търговия, което обективно подкрепя тезата, че използването на техните имена като упълномощители е било част от организация, при която жалбоподателят е получавал парични средства по пратки. Други лица признават, че са му позволили да действа от тяхно име или че са получили възнаграждение за издаване на пълномощно. Тези данни не разколебават, а допълнително обосновават извода за укрити приходи, реализирани чрез използване на различни лица като формални податели или упълномощители.

Неоснователно е и възражението, че не е установен произходът на стоките. Произходът на стоките би имал значение за признаване на разходи, за установяване на начина на снабдяване и за евентуални други данъчни последици, но липсата на доказателства за придобиването им не опровергава получаването на приходи от продажбата им. Напротив, когато ревизираното лице не представя доказателства за разходи за придобиване на стоки, това не води до отпадане на приходите, а до невъзможност да се признаят недоказани разходи извън тези, които законът или органите по приходите са взели предвид по реда на чл. 122 ДОПК. Жалбоподателят не е доказал, че процесните суми са чужди приходи, че са получени от други лица, че са му предадени само временно или че не са останали в неговия патримониум. Не е представил и годни доказателства за произход, стойност и придобиване на стоките, които да обусловят различен размер на данъчната основа. В този смисъл съдът съобрази и постъпилата по делото справка от Агенция „Митници“, от която не се установява жалбоподателят лично да е осъществявал пряк внос на стоки през процесния период. Това обстоятелство не опровергава констатациите по ревизионния акт, тъй като липсата на пряк внос не изключва възможността стоките да са придобивани от вътрешния пазар, чрез посредници, чрез трети лица или чрез търговско дружество, свързано с жалбоподателя, включително при вече установените по делото данни относно „ИВЕСБГ2020“ ЕООД, на което жалбоподателят е управител и пълномощник за получаване на наложени платежи.

Не може да бъде възприет и доводът, че липсата на доказано плащане по всяка отделна пратка изключва възмездния характер на дейността. Самият механизъм на наложения платеж предполага плащане на сума при доставка на пратката. Данните от куриерските оператори касаят именно изплатени или подлежащи на изплащане суми по наложени платежи, а не само изпратени пратки без паричен поток. Когато тези данни са предоставени от пощенски оператори и са съпоставени с обясненията на лицето и с пълномощните за получаване на суми, те са годна основа за извод за възмездност. В тежест на жалбоподателя е било да докаже, че сумите не са получени, че са върнати, че са предадени на други лица или че не представляват негов доход. Такива доказателства не са ангажирани.

Правилно органите по приходите са приели, че дейността има характеристиките на независима икономическа дейност по смисъла на ЗДДС. Установеното изпращане на множество пратки и получаване на наложени платежи в продължение на няколко години надхвърля рамките на инцидентно разпореждане с лично имущество. Налице са повторяемост, организираност, насоченост към получаване на приходи и използване на куриерска инфраструктура за достигане до крайни клиенти. Тези белези съответстват на понятието за икономическа дейност по чл. 3 ЗДДС и чл. 9 от Директива 2006/112/ЕО. Практиката на Съда на Европейския съюз приема, че понятието за данъчно задължено лице и икономическа дейност следва да се тълкува широко, като решаващо е обективното извършване на дейност с цел получаване на доходи, а не формалната регистрация или самоопределянето на лицето. В този смисъл обстоятелството, че жалбоподателят не е бил регистриран като едноличен търговец или не е водил търговска отчетност, не изключва данъчното третиране на дейността като независима икономическа дейност.

От констатациите по ревизионния доклад и ревизионния акт се установява, че жалбоподателят е осъществявал независима икономическа дейност по смисъла на чл. 3, ал. 1 и ал. 2 ЗДДС чрез системна търговия със стоки, реализирана посредством куриерски доставки и получаване на наложени платежи. Установено е, че към 31.12.2020 г. същият е достигнал облагаем оборот за задължителна регистрация по ЗДДС в размер на 52 436,29 лв., надхвърлящ законовия праг по чл. 96, ал. 1 ЗДДС, в приложимата редакция. Поради това за него е възникнало задължение да подаде заявление за регистрация по ЗДДС в срок до 07.01.2021 г., каквото безспорно не е подадено. Съгласно чл. 102, ал. 3, т. 2 ЗДДС, в приложимата редакция, при неподаване на заявление за регистрация в законоустановения срок, на лицето се определя дължимият данък за периода от изтичане на срока, в който е следвало да бъде издаден актът за регистрация. В случая органите по приходите законосъобразно са определили задължения за данък върху добавената стойност за данъчните периоди от 22.01.2021 г. до 31.12.2022 г. в общ размер на 92 970,76 лв., ведно със съответните лихви.

Неподаването на заявление за регистрация не може да бъде противопоставено на фиска като основание за освобождаване от данък. Ако лице осъществява облагаеми доставки и е достигнало законово установения оборот за регистрация, данъчните последици възникват независимо от това дали лицето е изпълнило задължението си за регистрация. При определяне на дължимия ДДС следва да се съобрази принципът, изведен в практиката на Съда на Европейския съюз, че когато страните не са уговорили данъкът да се начислява отделно и доставчикът няма възможност да го прехвърли допълнително върху получателя, получената цена следва да се третира като цена, включваща ДДС. Доколкото от данните по делото не се установява приходната администрация да е определила задълженията в противоречие с този принцип, възраженията срещу материалноправната законосъобразност на установените задължения по ЗДДС са неоснователни. Неоснователни са и възраженията срещу установените задължения по ЗДДФЛ. Съгласно ЗДДФЛ доходите от дейност като едноличен търговец или доходите от стопанска дейност, осъществявана по занятие, подлежат на облагане по съответния ред. При липса на редовно водена отчетност, при непредставяне на документи за действителни приходи и разходи и при наличие на данни за укрити приходи, органите по приходите правилно са определили данъчната основа по реда на чл. 122 ДОПК. Жалбоподателят не е представил доказателства, които да установяват различен размер на приходите, по-нисък облагаем резултат или наличие на разходи, които неправилно не са признати. Самото оспорване на методиката и твърдението, че не са събрани всички възможни първични документи, не е достатъчно за оборване на фактическите констатации по чл. 124, ал. 2 ДОПК.

Законосъобразни са и изводите на органите по приходите относно задълженията за осигурителни вноски. При установено упражняване на трудова дейност за собствена сметка с цел реализиране на доходи жалбоподателят попада в кръга на задължително осигурените лица по чл. 4, ал. 3 КСО като самоосигуряващо се лице. След като по делото се установява системно осъществяване на независима стопанска дейност и реализиране на доходи от нея, правилно са определени и задълженията за държавно обществено осигуряване, здравно осигуряване и универсален пенсионен фонд за процесните периоди, ведно със законните лихви.

Съдът отчита и обстоятелството, че на жалбоподателя са дадени изрични указания относно доказателствената тежест по чл. 124, ал. 2 ДОПК и последна възможност за ангажиране на доказателства, но такива доказателства, които да оборят констатациите на ревизионния акт, не са представени. При това положение съдът не може да приеме, че констатациите на органите по приходите са опровергани само въз основа на твърдения за липса на допълнителни проверки или за необходимост от други доказателства, които самият жалбоподател не е поискал да бъдат

събрани или не е поддържал като необходими.

Не се установява ревизионният акт да противоречи и на целта на закона. Целта на ДОПК, ЗДДФЛ, ЗДДС и осигурителното законодателство е установяване и събиране на публичните задължения при наличие на фактически основания за възникването им. Особеният ред по чл. 122 ДОПК е предвиден именно за случаи, в които поради поведението на задълженото лице, липсата на отчетност, непълнотата на документите или наличието на данни за укрити приходи данъчната основа не може да бъде определена по общия ред. Прилагането му в настоящия случай не представлява санкция за жалбоподателя, а способ за определяне на реално дължимите публични задължения при установена системна дейност и получени суми, които не са декларирани и обложени по надлежния ред.

С оглед на всичко изложено съдът приема, че ревизионният акт е издаден от компетентни органи, в предвидената форма, при спазване на административнопроизводствените правила, в съответствие с материалния закон и с целта му. Не са налице основания за прогласяване на нищожността му, нито за неговата отмяна като незаконосъобразен. Следователно жалбата следва да бъде отхвърлена.

При този изход на делото и предвид своевременно направеното искане, на Националната агенция за приходите – юридическото лице, в чиято структура е органът-ответник, следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение. Съгласно приложимата редакция на чл. 161, ал. 1 ДОПК юрисконсултското възнаграждение се определя по реда на Наредбата за заплащането на правната помощ. Съобразно фактическата и правна сложност на делото, извършената процесуална защита и чл. 24 от Наредбата за заплащането на правната помощ, съдът определя юрисконсултско възнаграждение в размер на 102,26 евро.

По изложените и на основание чл. 160, ал. 1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Административен съд София-град, III отделение, 66-ти състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на И. М. Р., ЕГН: [ЕГН] от [населено място], срещу Ревизионен акт № Р-22221423006900-091-001/05.06.2024 г., издаден от Д. И. В., началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП Б. - орган, възложил ревизията и К. Г. А., главен инспектор по приходите при ТД на НАП Б. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1121/13.08.2024 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите.

ОСЪЖДА И. М. Р., ЕГН: [ЕГН], да заплати на Националната агенция за приходите сумата от 102,26 (сто и две евро и двадесет и шест евроцента) евро, представляваща юрисконсултско възнаграждение.

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

СЪДИЯ: