

РЕШЕНИЕ

№ 13809

гр. София, 08.04.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 75 състав, в
публично заседание на 16.03.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Геновева Йончева

при участието на секретаря Наталия Дринова, като разгледа дело номер **12780** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 226 от Административнопроцесуалния кодекс (АПК) във връзка с чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК). Производството се разглежда повторно след Решение № 12234 от 01.12.2025 г., постановено по адм. дело № 10138/2025 г. по описа на Върховния административен съд, с което е отменено Решение № 21864 от 25.06.2025 г. по адм. дело № 11970/2023 г. на Административен съд София-град (АССГ) и делото е върнато за ново разглеждане от друг състав на съда. Образувано е по жалба на П. А. М., подадена чрез адв. И. Р., против Ревизионен акт (РА) № Р-22220522007954-091-002 от 31.07.2023 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – С., в частта потвърдена и изменена с Решение № 1517 от 24.10.2023 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) – С. при ЦУ на НАП. С жалбата се претендира отмяна на РА поради неговата незаконосъобразност. Жалбоподателят твърди, че при издаването на акта са допуснати съществени процесуални нарушения, тъй като приходните органи не са взели предвид представените от него доказателства и обяснения. Оспорва се основанийето за прилагане на особения ред по чл. 122 от ДОПК, като се поддържа тезата, че органите по приходите необосновано са презумирали наличието на укрити доходи. Според жалбоподателя липсата на счетоводна отчетност не е автоматично основание за облагане по аналог, тъй като той е действал в качеството си на физическо лице, а не като търговец по смисъла на Търговския закон (ТЗ). Оспорващият категорично отрича да е извършвал търговска дейност по занятие. Пояснява, че продаваните чрез куриерски фирми стоки са били предимно текстил и лични вещи — употребявани дрехи на петчленното му домакинство. Счита, че ниската им стойност и характерът им на амортизирани вещи изключват наличието на търговия с цел

печалба. По отношение на реализираните пластмасови съдове посочва, че същите са придобити от К. Е. чрез договор за замяна (даване вместо изпълнение) за погасяване на паричен дълг по заем. Относно продадените авточасти пояснява, че те произхождат от личния му автомобил „М.“, закупен от Германия с десен волан, който се е оказал непригоден за ремонт и регистрация. Жалбоподателят твърди още, че част от куриерските пратки са извършени от името на работодателя му „Ником Корект“ ЕООД или по поръчка на трети лица (напр. П. К.), за което той не е получавал възнаграждение, а е действал единствено като физически преносител. Оспорва се достоверността на справките от куриерските дружества („Е.“ и „С.“), тъй като те представляват вторична информация в табличен вид, а не първични счетоводни документи. Изтъква се, че органите не са изследвали предмета на всяка отделна доставка. По отношение на плащанията към „Съни Турс“ ООД се посочва, че в тях са включени суми за резервации на трети лица (в т.ч. Н. Н. и Р. К.). В тези случаи жалбоподателят е действал само като вносител на средствата, а не като техен краен платец, поради което сумите не следва да се начисляват като негов личен разход при определяне на данъчната основа. За обяснение на разликата между доходите и разходите си М. се позовава на договори за дарение от неговите родители и на получени заеми, като подчертава, че административният орган неправилно е игнорирал тези документи. Според жалбоподателя доходите от продажба на движимо имущество са необлагаеми съгласно чл. 13, ал. 1, т. 2 от ЗДДФЛ. Счита, че ревизиращите не са доказали системност и търговски характер на сделките. С тези аргументи, поддържани в съдебно заседание от адв. Р., се претендира отмяна на РА и присъждане на разноски. Допълнителни доводи са изложени в представената при първоначалното разглеждане на делото писмена защита, основана на приетите в производството експертни заключения.

Ответникът - директор на Дирекция „ОДОП“ - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юрисконсулт М., оспорва жалбата. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение за осъществената защита пред първоинстанционния съд (при първоначалното и при повторното разглеждане на делото), пред касационната инстанция, както и разноски за държавна такса за касационното обжалване. Подробни съображения са изложени в депозираната при първоначалното разглеждане на делото писмена защита.

Административен съд – София-град, III отделение, 75-и състав, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Началото на процесното ревизионно производство е поставено със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22220522007954-020-001 от 22.12.2022 г. (л. 367 т приложение № 2), връчена по електронен път на същата дата (л. 366 от прил.). С нея е възложена ревизия на жалбоподателя за установяване на задълженията му за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ и за годишен авансов данък по ЗДДФЛ за дейност като ЕТ за данъчните периоди от 01.01.2016 г. до 31.12.2021 г. ЗВР е издадена от Д. В. П. - началник на сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С., оправомощена да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед № РД-01-849 от 31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП - С. (л. 370 от прил. № 2, раздел I, т. 6). Със ЗВР е определен ревизиращ екип в състав: Л. Д. П. - главен инспектор по приходите (ръководител на ревизията) и Е. С. К. — инспектор по приходите в ТД на НАП – С..

ЗВР е изменена с последващи заповеди: № Р-22220522007954-020-002 от 16.03.2023 г. (л. 364 от прил. № 2), връчена по електронен път на 16.03.2023 г., и № Р-22220522007954-020-003 от 18.04.2023 г. (л. 360 от прил. № 2), връчена по електронен път на 18.04.2023 г. С тях срокът на ревизията е удължен до 19.05.2023 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22220522007954-092-001 от 31.05.2023 г. (л. 356 от прил. № 2), връчен на същата дата. Срещу констатациите в него жалбоподателят е депозирал писмено възражение, което ревизиращите са преценили като неоснователно.

В хода на ревизията е установено, че П. А. М. е местно физическо лице по смисъла на чл. 4, ал. 1 от ЗДДФЛ и е данъчнозадължен по същия закон на основание чл. 3, т. 1 и чл. 6 за доходите си от източници в страната и в чужбина. В информационната система (ИС) на НАП са констатирани данни за родствените му връзки със следните лица: А. П. М. (баща), Н. И. М. (майка), В. А. М. (брат), както и непълнолетните деца К. П. М. и А. П. М..

Съгласно справка от ИС на НАП за актуалното състояние на всички трудови договори по ЕГН, за П. А. М. е налице трудов договор, сключен на 15.12.2005 г. с работодател „НИКОМ КОРЕКТ“ ЕООД (ЕИК[ЕИК]), с код по НКПД 52232001 и основна заплата в размер на 1100.00 лв. Договорът е действащ и не е прекратен.

По данни, предоставени от общините въз основа на подадени декларации по чл. 54 от ЗМДТ, лицето притежава следните моторни превозни средства (МПС): Ф. Голф (рег. [рег.номер на МПС]) и М. 200 (рег. [рег.номер на МПС]). Справка в Имотния регистър към Агенцията по вписванията по персоналната партида на физическото лице за периода от 01.01.2016 г. до 31.12.2021 г. сочи, че няма данни за притежавани от него недвижими имоти.

В хода на ревизията са предприети множество процесуални действия за установяване на релевантните факти. На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени Искания за предоставяне на документи и писмени обяснения (ИПДПО) № Р-22220522007954-040-001 от 05.01.2023 г. и № Р-22220522007954-040-002 от 27.03.2023 г. В отговор на тях с писмени обяснения от 10.02.2023 г. (л. 220 от прил. № 2) са представени: трудов договор и допълнителни споразумения с „Ником Корект“ ЕООД; договори за покупко-продажба на МПС; договор за стоков кредит от 25.11.2016 г. с „Уникредит Кънсюзър Файненсинг“ ЕАД; договори за паричен заем с К. И. Е. от 2014 г. и 2015 г.; договор за замяна вместо изпълнение (datio in solutum) от 06.04.2019 г. с К. И. Е., ведно с приемо-предавателен протокол; договор за заем от 15.01.2012 г. с В. А. М.; договор за замяна вместо изпълнение от 19.08.2012 г., ведно с приемо-предавателен протокол; както и писмени обяснения от П. К..

В отговор на искания до трети лица и държавни органи са получени справки от „Изипей“ АД за извършени от лицето плащания в общ размер на 456.25 лв. и от Столична община, отдел „Местни данъци и такси“, за платени данъци за МПС.

На основание чл. 45 от ДОПК е инициирана насрещна проверка на К. И. Е., обективирана в Протокол № П-16001323036267-141-001 от 08.03.2023 г. (л. 118 от прил. № 2). В хода ѝ К. Е. е представил четири договора за предоставени му от ревизираното лице парични заеми в общ размер на 5000 лева през 2014 г. и 2015 г. (л. 112 и сл. от прил. 2). Представен е и договор за замяна вместо изпълнение от 06.04.2019 г., според който Е. прехвърля на жалбоподателя стоки за погасяване на дълга, описани в приемо-предавателен протокол: 120 пластмасови бидона по 80 литра и 105 пластмасови бидона по 100 литра, на обща стойност 5000 лева.

От исканията до търговските банки (л. 99 и сл. от прил. 2) е установено, че лицето е титуляр на сметки и кредитни карти в „Уникредит Кънсюзър Файненсинг“ ЕАД, „Централна кооперативна банка“ АД и „Банка ДСК“ ЕАД. На 13.02.2023 г. ревизираното лице е подало декларация-съгласие за разкриване на банкова тайна, чрез която органите по приходите са получили банкови извлечения с пълна информация за движенията по сметките (л. 186 от прил. № 2).

На 12.01.2023 г. са изпратени искания до куриерски дружества: „Р. Е. енд Л.“, „Куриер Т.“, „Лео Експрес“ ЕООД, „Спиди“ АД и „Еконт Експрес“ ООД. От получените отговори е установено, че

за ревизирия период П. М. е ползвал услугите на „С.“ и „Е.“. Предоставени са разпечатки за изпратени пратки, получени наложени платежи и парични преводи, ведно с товарителници и разходни касови ордери (РКО). Установено е, че за ревизирия период лицето е получило суми от наложени платежи и пощенски преводи в общ размер на 45 322.20 лв. Сумите по години са: 2016 г. - 6 412.80 лв.; 2017 г. – 5 850.00 лв.; 2018 г. – 1 437.40 лв.; 2019 г. – 6 909.00 лв.; 2020 г. – 19 955.00 лв.; 2021 г. – 4 758.00 лв. Според писмените обяснения на жалбоподателя, тези суми се дължат на продажба на лични вещи, части от разглобен автомобил и употребявани бидони, получени като замяна по договори за заем в общ размер на 9500 лв.

Въз основа на установените факти и обстоятелства органите по приходите са приели, че ревизираното лице е упражнявало търговска дейност чрез електронна търговия, без да е регистрирано по реда на Търговския закон (ТЗ), с което е осъществен фактическият състав на чл. 26, ал. 7 от ЗДДФЛ. С оглед на размера на реализираните доходи съгласно колона „изплатени суми по наложен платеж“ от справките на „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД и „СПИДИ“ ЕАД е прието, че извършените от лицето продажби не могат да се определят като сделки с еднократен или случаен характер, нито като продажби на вещи за обичайно лично потребление.

Според органите по приходите продажбата на вещи с личен характер и за бита обикновено е инцидентна и не генерира доходи в такива размери. Прието е, че справките, предоставени от куриерските дружества за изпратените от лицето пратки, безспорно установяват, че П. М. е извършвал многократни и системни търговски сделки чрез специализирани интернет сайтове за продажби. На това основание е прието, че ревизираното лице е реализирало доходи от стопанска дейност като търговец по смисъла на ТЗ и дължи данък върху годишната данъчна основа в размер на 15%, съгласно чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ.

Въз основа на данните от информационната система на НАП за ревизирия период 2016 – 2021 г. е установено некоректно изпълнение на законовите задължения за деклариране и внасяне на данъци от страна на П. А. М.. През 2016 г. лицето изобщо не е подало годишна данъчна декларация (ГДД) по чл. 50 от ЗДДФЛ, въпреки че чрез куриерските дружества е получило суми от наложени платежи и пощенски парични преводи в размер на 6 412,80 лв. За следващите периоди (от 2017 г. до 2020 г.) декларациите са подадени със значително закъснение — едва през октомври 2022 г. В тях доходите от електронна търговия са силно занижени спрямо данните от куриерските фирми и неправилно са декларирани в Приложение № 3 (за доходи от друга стопанска дейност), вместо в Приложение № 2, предвидено за доходи от стопанска дейност като едноличен търговец.

Констатирано е, че през 2017 г. П. М. е получил 5 850,00 лв. от куриерски пратки, докато за същата година е декларирал облагаем доход в размер на едва 588,00 лв. Подобни несъответствия са установени и за следващите години: през 2018 г. получените суми са 1 437,40 лв., а в ГДД е посочен брутен доход от 429,00 лв.; за 2019 г. куриерските дружества са изплатили на лицето общо 6 909,00 лв., докато в декларацията фигурира доход от 4 000,00 лв. За 2020 г., при реално получени 19 955,00 лв., в декларацията е посочен облагаем доход от 6 687,75 лв. За 2021 г. приходите от 4 758,00 лв. изобщо не са декларирани, като лицето е ползвало данъчно облекчение за две непълнолетни деца в размер на 9 000 лв. (намаляване на данъчната основа), което е довело до неправомерно възстановяване на 900,00 лв. от бюджета към него.

При тези данни органите по приходите са приели, че е налице хипотезата на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК поради наличието на данни за укрити приходи от продажби в интернет. Според констатациите в РД лицето не е декларирало доходите си в пълен размер и ги е квалифицирало неправилно, което е довело до неоснователно намаляване на данъчната основа.

На 27.03.2023 г. до ревизираното лице е изпратено уведомление, с което приходните органи са го

известили, че основата за облагане по чл. 17 от ЗДДФЛ и основата за облагане с годишен и авансов данък по чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ за периода 2016 – 2021 г. ще бъдат определени по особенния ред на чл. 122 – 124а от ДОПК. На същата дата електронно са връчени Уведомление по чл. 17, ал. 1, т. 2 от ДОПК и Искане за предоставяне на документи и писмени обяснения (ИПДПО), с които са изискани декларации по чл. 124, ал. 3 от ДОПК за всяка от ревизираните години.

В депозираната декларация по чл. 124 от ДОПК и последвалата я коригираща такава ревизираното лице е посочило годишни разходи за издръжка и живот в размер на: 2 400 лв. за 2016 г. и 2017 г.; 3 000 лв. за 2018 г. и 2019 г.; 3 600 лв. за 2020 г. и 2021 г. Декларираните парични наличности в брой са: по 9 500 лв. за периода 2017 – 2018 г. и спад до 1 000 лв. в края на 2020 г. и 2021 г. Относно доходите от продажби лицето е декларирало суми, които съществено се разминават с данните на куриерските дружества (напр. 0,00 лв. за 2016 г. и 1 772,00 лв. за 2021 г.). На основание чл. 122, ал. 3, във връзка с ал. 1, т. 2 от ДОПК и след анализ на обстоятелствата по чл. 122, ал. 2 от ДОПК, с процесния РА на задълженото лице са определени задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ в размер на 3 300,00 лв. (главница) и лихви, както и задължения за данък по чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ в размер на 5 573,00 лв., ведно със съответните лихви, както следва:

I. Определяне на обща годишна данъчна основа за облагане по чл. 17 от ЗДДФЛ и дължим данък над декларирания по чл. 48, ал. 1 ЗДДФЛ:

1. За Данъчен период 2016 г.

Наличните парични средства в брой в началото и в края на 2016 г. са установени в размер на 9 000.00 лв. и 9 500.00 лв., наличните парични средства по банкови сметки са съответно 61.07 лв. и 42.79 лв. Констатирани са получени от лицето доходи/постъпления по документи за 2016 г. общо в размер на 10 602.27 лв., в т.ч.: доходи от трудови правоотношения – 4 964,64 лв.; доходи от стопанска дейност като ЕТ като разлика между получени и направени преводи чрез куриерските дружества – 4 737.63 лв.; възстановена сума от „СЪНИ ТУРС“ ООД, по кредитно известие – 900.00 лв. За същия период направените от ревизираното лице разходи са общо в размер на 21 881.46 лв., в т.ч.: декларирани от лицето разходи за издръжка и живот – 2 400.00 лв.; разходи по фактури, издадени от лица, регистрирани по ЗДДС – 591.16 лв.; плащания за екскурзии, пътувания и други резервации, преведени на „СЪНИ ТУРС“ ООД и „БИ КЕЙ ТУР“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] – 3 390,00 лв.; платени за местни данъци и такси – 511.81 лв.; платени суми на ПОС терминал – 1 073.10 лв., банкови такси и лихви – 320.14 лв.; погасяване на задължения по кредитна карта и стоков кредит – 4 954.74 лв.; погасяване на кредит 2016 г. - 8 438.91 лв.; платени осигуровки на М. Н. Новоселска – 201.60 лв.

След съпоставка на получените от лицето доходи/постъпления и направени разходи е установено превишение на разходите над доходите в размер на 11 760,91 лв. Определена е обща данъчна основа за облагане в размер на 16 482,79 лв., в т.ч.: доходи от трудови правоотношения в размер на 4 721,88 лв. и от други източници в размер на 11 760,91 лв. Установен е данък по реда чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ в размер на 1 648,28 лв., от който данък над декларирания в размер на 1 176,00 лв.

2. За данъчен период 2017 г.

Наличните парични средства в брой в началото и в края на 2017 г. са установени в размер на 9 500.00 лв., налични парични средства по банкови сметки са съответно 42.79 лв. и 60.16 лв. Установени са получени от лицето по документи доходи/постъпления общо в размер на 17 491.97 лв., в т.ч.: доходи от трудови правоотношения – 9 974.14 лв.; доходи от стопанска дейност като разлика между получени и направени преводи чрез куриерските дружества – 4 267.43 лв.; доходи

от прехвърляне на имущество – продажба на МПС с рег. [рег.номер на МПС], купувач А. Ц. – 3 000.00 лв.; получена сума от Застрахователно акционерно дружество „Л. И.“ в размер на 250.40 лв. Установени са направени от лицето разходи за 2017 г. общо в размер на 26 248.97 лв., в т.ч.: декларирани разходи за издръжка и живот – 2 400.00 лв.; разходи по фактури, издадени от регистрирани по ЗДДС лица – 2 878.81 лв.; разходи за покупка на лек автомобил М. Б. по договор от 25.05.2017 г. – 8 801.00 лв.; разходи за екскурзии – преведени суми на „СЪНИ ТУРС“ ООД – 3 282.00 лв.; разходи за платени местни данъци и такси – 369.64 лв.; платени суми чрез Реурал – 1 193.91 лв.; банкови такси и лихви – 87.20 лв.; погасяване на задължения по кредитна карта – 3 415.61 лв.; погасяване на кредит от предходен период – 3 600.00 лв.; платени осигуровки на М. Н. Новоселска – 220.80 лв.

След съпоставка е установено превишение на разходите над доходите на задълженото лице в размер на 8 774.37 лв. Определена е обща данъчна основа за облагане в размер на 19 856.76 лв., в т.ч. от доходи от трудови правоотношения в размер на 11 082.39 лв. и от други източници в размер на 8 774.37 лв. Установен е данък по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ в размер на 1 985,68 лв., от който данък над декларирания в размер на 819.00 лв.

3. За данъчен период 2018 г.

Наличните парични средства в брой в началото и в края 2018 г. са установени в размер на 9 500.00 лв., наличните парични средства по банкови сметки са съответно 60.16 лв. и 91.66 лв. За периода получените от лицето доходи/постъпления по документи са общо в размер на 11 519.26 лв., в т.ч.: нетни доходи от трудови правоотношения – 10 402.76 лв.; доходи от стопанска дейност като разлика между получени и направени преводи чрез куриерските дружества – 405.00 лв.; преведени обезщетения от ЗАД „ЛЕВ ИНС“ в размер на 711.50 лв. За периода направените от лицето разходи са общо в размер на 21 967.74 лв., в т.ч. декларирани разходи за издръжка и живот – 3 000.00 лв., разходи по фактури, издадени от регистрирани по ЗДДС лица – 1 970.51 лв., разходи за покупка на лек автомобил А. А6 – 4 889.60 лв., разходи за екскурзии, преведени суми на „СЪНИ ТУРС“ ООД – 3 745.00 лв., разходи за платени местни данъци и такси – 546.83 лв., платени суми на ПОС терминал – 93.50 лв., банкови такси и лихви – 58.28 лв., погасяване на задължения по кредитна карта – 4 267,62 лв., погасяване на кредит от предходен период – 2 852.60 лв., платени осигуровки на М. Н. Новоселска – 238.50 лв., направени преводи към Фонд за безопасност на движението – 280.00 лв. и към Агенция по геодезия, картография и кадастър – 25.00 лв.

След съпоставка на разходите и доходите на задълженото лице е констатирано превишение на разходите в размер на 10 479.98 лв. Определена е обща данъчна основа за облагане в размер на 21 776.55 лв., в т.ч. от доходи от трудови правоотношения в размер на 11 296.57 лв. и от други източници в размер на 10 479.98 лв. Начислен е данък по реда на чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ в размер на 2 177.66 лв., от който данък над декларирания в размер на 1 016.00 лв.

4. За данъчен период 2019 г.

Наличните парични средства в брой в началото и в края на 2019 г. са установени в размер, съответно на 9 500.00 лв. и на 9 900.00 лв., наличните парични средства по банкови сметки са съответно 91,66 лв. и 54.46 лв. Доходите/постъпленията, получени от жалбоподателя за 2019 г. са общо в размер на 17 198.32 лв., в т.ч.: нетни доходи от трудови правоотношения – 11 041.80 лв.; доходи от стопанска дейност като разлика между получени и направени преводи чрез куриерските дружества – 5 833.89 лв.; получени суми чрез Реурал – 322.63 лв. Направените от лицето разходи за 2019 г. са общо в размер на 17 477,68 лв., в т.ч.: декларирани разходи за издръжка и живот – 3 000.00 лв.; разходи по фактури, издадени от регистрирани по ЗДДС лица – 1 440.34 лв.; разходи за екскурзии, преведени суми на „СЪНИ ТУРС“ ООД – 4 420.40 лв.; разходи

за платени местни данъци и такси – 265.20 лв.; платени суми на ПОС терминал – 1 487.05 лв.; банкови такси и лихви – 105.20 лв.; погасяване на задължения по кредитна карта – 1 805.56 лв.; погасяване на кредит от предходен период – 2 004.11 лв.; платени осигуровки на М. Н. Новоселска – 351.07 лв.; плащания в брой чрез Изипей – 425.25 лв.; плащане на стоков кредит - 2 173.50 лв.

След съпоставка е установено превишение на разходите над доходите в размер на 642.16 лв. Същото е прието за незначително, в резултат на което не участва при определяне на общата годишна данъчната основа. За периода не е установено задължение за данък по реда на чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ над декларирания.

5. За данъчен период 2020 г.

Наличните парични средства в брой в началото и в края на 2020 г. са установени в размер, съответно 9 900.00 лв. и 1 000.00 лв. Установени са наличните парични средства по банкови сметки, съответно 54.46 лв. и 13 087.21 лв. Получените от лицето за периода доходи/постъпления са общо в размер на 34 755.72 лв., в т.ч.: нетни доходи от трудови правоотношения – 11 103.36 лв.; доходи от стопанска дейност като разлика между получени и направени преводи, чрез куриерските дружества – 18 310.86 лв.; доходи от продажба на лек автомобил А. А6 – 4 100.00 лв.; превод от „СЪНИ ТУРС“ ООД по кредитно известие – 882.00 лв.; получена сума от ЗАД „ЛЕВ ИНС“ – 359.50 лв. Направените от жалбоподателя разходи за 2020 г. са общо в размер на 21 802.22 лв., в т.ч.: декларирани разходи за издръжка и живот – 3 600.00 лв.; разходи по фактури, издадени от регистрирани по ЗДДС лица – 4 562.21 лв.; разходи за екскурзии – преведени суми на „СЪНИ ТУРС“ ООД 3 575.00 лв.; платени местни данъци и такси – 305.30 лв.; платени суми на ПОС терминал – 2 941.86 лв.; платени банкови такси и лихви – 52.00 лв.; погасяване на задължения по кредитна карта – 1 630.00 лв.; погасяване на кредит от предходен период – 2 688.84 лв.; платени осигуровки на М. Н. Новоселска – 292.80 лв.; плащане на стоков кредит - 2 154.21 лв.

След съпоставка на направените разходи с получените доходи не е установено превишение на разходите над доходите на жалбоподателя, съответно за периода не е установено задължение за данък по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ над декларирания.

5. За данъчен период 2021 г.

Наличните парични средства в брой в началото и в края на 2021 г. са установени в размер на 1 000.00 лв. Установени са парични средства по банкови сметки, съответно – 13 087.21 лв. и 12 045.23 лв. Получените от лицето доходи/постъпления по документи за 2021 г. са общо в размер на 16 183.67 лв., в т.ч.: нетни доходи от трудови правоотношения – 10 700.82 лв.; доходи от стопанска дейност като разлика от получени и направени преводи чрез куриерските дружества – 3 619.02 лв.; преводи от трети лица, а именно от Дм С. – 980.00 лв., от „СПОРТ ВИЖЪН“ ЕАД, [ЕИК] – 279.44 лв. от У. [улица] лв. и от В. М. /брат/- 200.00 лв.; получени лихви по депозит – 2.52 лв. Направените от лицето разходи за 2021 г. са общо в размер на 19 225.24 лв., в т.ч.: декларирани разходи за издръжка и живот – 3 060.00 лв.; разходи по фактури, издадени от регистрирани по ЗДДС лица – 2 330.03 лв.; разходи за екскурзии, преведени суми на „СЪНИ ТУРС“ ООД – 4 383.00 лв.; разходи за платени местни данъци и такси – 135.90 лв.; платени суми на ПОС терминал – 1 586.81 лв. и чрез Реурал – 48.90 лв.; платени банкови такси и лихви – 46.10 лв.; погасяване на задължения по кредитна карта – 1 563.00 лв.; погасяване на кредит от предходен период – 5 798,50 лв.; платени осигуровки на М. Н. Новоселска – 273,00 лв.

След съпоставка е установено превишение на разходите на доходите на жалбоподателя в размер на 1 999.49 лв. Определена е обща данъчна основа за облагане в размер на 13 622.27 лв., в т.ч. от доходи от трудови правоотношения в размер на 11 622.78 лв. и доходи от други източници в

размер на 1 999.49 лв. Установено е задължение за данък по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ над декларирания в размер на 199.00 лв.

II. Определяне на годишната данъчна основа за доходите от стопанска дейност като ЕТ:

В хода на ревизията въз основа на представени справки от „СПИДИ“ ЕАД и от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД, органите по приходите са установили, че задълженото лице е получило суми от наложен платеж и пощенски парични преводи, както следва по години: за 2016 г. – 6 412.80 лв., за 2017 г. – 5 850.00 лв., за 2018 г. – 1 437.40 лв., за 2019 г. – 6 909.00 лв., за 2020 г. – 19 955.00 лв. и за 2021 г. – 4 758.00 лв. Констатирано е, че жалбоподателят не е представил разходооправдателни документи по смисъла на Закона за счетоводството /ЗСч/. Приели са за установени разходи за покупка на стоките са, както следва: за 2016 г. – 1 675,17 лв.; за 2017 г. – 1 582,57 лв.; за 2018 г. – 1 032,40 лв.; за 2019 г. – 1 075,11 лв., за 2020 г. – 1 644,14 лв.; за 2021 г. – 1 138,98 лв., въз основа на което данъчната основа за облагане от дейността на лицето като ЕТ е определена като разлика между продажната и покупната цена на стоките, съгласно справките на куриерските дружества „СПИДИ“ ЕАД и „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД и е изчислена, както следва: 4 737,63 лв. за 2016 г., на 4 267,43 лв. за 2017 г., на 405,00 лв. за 2018 г., на 5 833,89 лв. за 2019 г., на 18 310,86 лв. за 2020 г. и на 3 619,02 лв. за 2021 г. Върху така формираните данъчни основи са установени задължения за данък върху дохода, изчислен при условията на чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ в размер на 15% и възлизащ на 710,00 лв. за 2016 г., 640,00 лв. за 2017 г., 60,00 лв. за 2018 г., 875,00 лв. за 2019 г., 2 746,00 лв. за 2020 г. и 542,00 лв. за 2021 г.

За да приемат, че се касае за доходи от дейност по занятие ревизиращите са посочили, че извършването от жалбоподателя на продажби на разнообразни по вид стоки, включително дрехи, текстил, домашни потреби, ботуши, обувки, сандали, маратонки, чанти, лагери, електрически четки, видеофон, бански костюми, играчки, не могат да бъдат приети за продажба на употребявани лични вещи, както заради вида им, така и заради техния обем. За предадените от К. Е. бидони в замяна на задълженията на последния по договори за заем е констатирано, че липсват доказателства за придобиване на тези стоки от прехвърлителя, липсват доказателства за транспорт, направен е извод, че се касае за продажба на стоки. Органите по приходите не са зачели възражението на жалбоподателя, който е заявил, че е продавал употребявани автомобилни части. Приели са, че не са налице доказателства, че ревизируаният субект е притежавал спрени от движение МПС, чиито части да разпродава. Позовали са се на разпоредбата на чл. 1, ал. 3 от ТЗ, съгласно която за търговец се смята и всяко лице, образувало предприятие, което по предмет и обем изисква неговите дела да се водят по търговски начин, даже ако дейността му не е посочена в ал. 1. Посочили са, че съгласно ал. 1 на разпоредбата, търговец по смисъла на ТЗ е всяко физическо или юридическо лице, което по занятие извършва някоя от сделките, изброени в т. 1 – 15, вкл. т. 1 – покупка на стоки или други вещи с цел да ги препродаде в първоначален, преработен или обработен вид. На тези основания органите по приходите са направили извод, че дори жалбоподателят да няма търговска регистрация като ЕТ, при извършване на сделки по занятие е реализирал доходи, които подлежат на облагане като такива от стопанска дейност. Въз основа на цитираните норми органите по приходите са приели, че се касае за доходи от електронна търговия, осъществявана от ревизируания. Приели са като установено обстоятелството, че дейността е извършвана през продължителен период от време и се характеризира със системност. Констатирани са също, че лицето е декларирало част от реализираните като ЕТ доходи в Приложение №3 „Доходи от друга стопанска дейност“ на ГДД по чл. 50, ал. 1 от ЗДДФЛ за периодите от 2017 г. до 2022 г., вместо в Приложение №2 „Доходи от стопанска дейност като ЕТ“, а за 2016 г. такива не са декларирани.

РА е обжалван по административен ред с жалба, вх. № 94-П-220 от 21.08.2023 г. по регистъра на

ТД на НАП С. и вх. №23-22-1259 от 23.08.2023 г. по регистъра на дирекция ОДОП С..

С Решение № 1517 от 24.10.2023 г. директорът на Дирекция ОДОП С. е подадената срещу РА жалба за неоснователна в частта относно задълженията за данък върху доходи от стопанска дейност като ЕТ и за частично основателна по отношение на данъка върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ. Решаващият орган е потвърдил констатираното в хода на ревизията несъответствие между имущественото състояние на лицето и неговите декларирани доходи. Счел е, че жалбоподателят системно е извършвал търговска дейност (продажби чрез куриерски дружества „Е.“ и „С.“), без да я декларира, при което законосъобразно е определена данъчната основа по особения ред на чл. 122 от ДОПК. Данните от пощенските оператори категорично потвърждават, че лицето е получавало суми от наложени плащания за многобройни продажби на разнообразни стоки (авточасти, бидони и др.), което изключва тезата, че се касае за разпродажба на лични вещи. Решаващият орган е потвърдил извода на ревизиращите, че тези сделки имат характер на „дейност по занятие“ и подлежат на облагане като доходи на едноличен търговец с данък в размер на 15% съгласно чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ, като са отчетени и доказаните разходи за покупка на стоките. Административната инстанция е приела за основателни част от възраженията в жалбата, като е признала за доход постъпленията от дарения от родители на лицето (в размер на 1000 – 1200 лв. годишно), тъй като сумите са житейски обосновани. Решаващият орган е счел за неправилно и включването на всички внесени суми за погасяване на кредитна карта в „У. Б.“ като разход. Тъй като не е ясно дали тези плащания не дублират вече отчетени разходи (фактури, издръжка), сумите за погасяване е прието, че следват да бъдат изключени от изчислението на недостига. Следствие на тези корекции, установеното за 2021 г. несъответствие е изчислено на 436,49 лв., което е прието за несъществено и следователно не е налице основание за облагане за този период. За периодите 2016, 2017 и 2018 г. данъчната основа е редуцирана, което води до съответно намаляване на установения данък. За 2019г. и 2020 г. не е установено превишение на разходите. Като краен резултат решаващият орган е отменил РА в частта на данъка по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2021 г., изменил го е, като е намалил размера на установения данък по чл. 17 от ЗДДФЛ за: 2016 г. – от 1 176,00 лв. на 631,00 лв.; 2017 г. – от 877,00 лв. на 415,00 лв.; 2018 г. – от 1 048,00 лв. на 501,00 лв., като е потвърдил РА в останалата му част, включително облагането на приходите от електронна търговия като дейност на ЕТ.

При първоначалното разглеждане на делото е прието заключение по съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ), изготвено от вещото лице П. К.. На експерта е поставена задача да определи данъчната основа по чл. 17 от ЗДДФЛ и съответния данък за ревизирания период (2016–2021 г.) на П. А. М., като анализира всички доказателства по делото и даде становище относно наличието на търговска дейност. В констативно-съобразителната част на заключението вещото лице подробно е описало технологичния процес на разплащане чрез „наложен платеж“ при куриерските услуги, изяснявайки стъпките от попълването на товарителницата до крайното изплащане на сумите към подателя в брой или по банков път. Извършен е детайлен анализ на представените по делото оригинали и копия на разходни касови ордери (РКО) от куриерските компании „С.“ и „Е.“. Вещото лице е систематизирало всеки документ, идентифицирайки подателя, получателя, номера на товарителницата и точната сума на всяка транзакция.

Въз основа на прегледаните РКО е установено, че П. А. М. е получил като подател общо 12 185.00 лв. за целия период, като от тях 5 743.00 лв. са доказани чрез оригинални РКО от „С.“, а 230.00 лв. - чрез оригинали от „Е.“. Разпределението на тези приходи по години е, както следва: 490.00 лв. за 2016 г., 1 651.00 лв. за 2019 г., 9 863.00 лв. за 2020 г. и 181.00 лв. за 2021 г. За периодите 2017 г. и 2018 г. вещото лице констатира липса на данни за получени суми по наложен платеж в материалите по делото. При съпоставка на тези данни с констатациите в ревизионния

акт (РА) е установено съществено разминаване. Докато органите по приходите са приели значително по-високи стойности (например 6 412.80 лв. за 2016 г. и 19 955.20 лв. за 2020 г.), експертизата е потвърдила документално по-ниски приходи от куриерски пратки. Въпреки това при цялостното преизчисляване на доходите и разходите на лицето, включващо трудови възнаграждения, издръжка за живот и комунални разходи (подробно разписани в Приложение № 1), е установено, че реалните стойности на данъчната основа са по-високи от констатираните от ревизиращите органи.

В заключението си вещото лице потвърждава извършването на търговска дейност от страна на жалбоподателя предвид системността и обема на извършените доставки. При определянето на данъчната основа и данъка е посочено, че макар преизчислените от експерта стойности по години да са по-високи от тези в ревизионния доклад, не се налага увеличение на задълженията. Това заключение се основава на правния принцип за забрана на влошаване положението на жалбоподателя (*reformatio in pejus*) в съдебния процес. Всички прегледани документи са надлежно описани и систематизирани в табличен вид, съставляващ неразделна част от експертизата.

По делото е приета и допълнителна съдебно-счетоводна експертиза, предлагаща вариантно изчисляване на данъчните задължения. Вещото лице е разграничило дейността на лицето в две направления: като едноличен търговец (ЕТ) и като физическо лице, подлежащо на цялостна съпоставка на приходите и разходите по реда на чл. 17 от ЗДДФЛ. При определяне на авансовия данък за дейността като ЕТ са разработени два варианта. В първия вариант, включващ всички представени копия и оригинали на товарителници, е установен общ приход от 22 185.00 лв., който след приспадане на 25% нормативно признати разходи формира облагаем доход от 16 638.75 лв. и дължим авансов данък в размер на 2 495.81 лв. Във втория вариант, базиран единствено на оригинални документи, потвърденият приход е значително по-нисък - 5 743.00 лв., което съответства на облагаем доход от 4 307.25 лв. и авансов данък от 646.09 лв. Във връзка с изчисляването на данъка по чл. 17 от ЗДДФЛ върху годишната данъчна основа, вещото лице е извършило анализ на паричните потоци, съобразявайки се с Решение № 1517/24.10.2023 г. на Дирекция ОДОП. Към приходната част са добавени доказани дарения от родителите на лицето (А. и Н. М.) в общ размер на 9 500.00 лв. за целия период. Едновременно с това от разходната част са изключени суми, които не представляват лично потребление на М.: погашения по кредитна карта към „У. Б.“ за 17 635.53 лв., платени осигуровки за трето лице (М. Новоселска) за 1 578.07 лв., както и плащания за туристически резервации на трети лица (Н. Н., Р. К. и др.). При груповите пътувания вещото лице е признало за разход само пропорционалната част за едно лице, което води до намаление на общите разходи с 19 095.70 лв. Също така са приспаднати суми по анулирани резервации и покупки от „Спорт Вижън“ и „Ди Ем К.“. При направената крайна съпоставка за 2016 г. е установен паричен недостиг, формиращ облагаем доход по чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ в размер на 16 008.54 лв. и дължим данък от 1 600.85 лв. За 2017 г. данъкът е изчислен на 1 304.18 лв., което е със 195.94 лв. над декларираното от лицето. За 2018 г. е установен данък от 1 088.50 лв., докато за периодите 2019 г. и 2020 г. не е изчислена облагаема основа поради липса на несъответствие между приходи и разходи. За 2021 г. вещото лице е приложило признатото данъчно облекчение в размер на 9 000.00 лв., което напълно покрива недостига и води до нулев данък при варианта с оригинални документи или до 543.72 лв. при пълен набор от доказателства. Финалните изчисления показват, че и след прецизиране на разходите за трети лица и признаване на даренията, се установяват разлики между наличните средства и направените разходи, които подлежат на облагане.

Според указанията на ВАС, при повторното разглеждане на делото административният съд

следва да посочи относимите към спора факти, разграничавайки спорните от безспорните обстоятелства. Необходимо е да се извърши преценка на характера на съставените електронни изявления за приемо-предаване на суми и пратки - дали същите представляват електронни документи по смисъла на Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги (ЗЕДЕУУ) и какъв е характерът на положения върху тях подпис. Първоинстанционният съд дължи както подробно описание на предприетите процесуални действия от приходните органи и събраните от тях доказателства, така и аналитична оценка на заключенията на вещото лице в различните им варианти. Съдът следва да изложи собствени фактически установявания, да формира извод по приложението на материалния закон и да отговори на всички възражения и доводи на страните.

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

Жалбата срещу процесния РА е подадена в законоустановения срок от легитимирано лице, имащо правен интерес от оспорването, срещу подлежащ на обжалване административен акт и след проведено задължително административно обжалване. С оглед на това жалбата е процесуално допустима. РА е бил обжалван по административен ред и е отменен в частта относно установените задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периода 2021 г. Поради това тази част от акта не е предмет на настоящата съдебна проверка, която е ограничена до частта от РА, потвърдена или изменена с решението на директора на Дирекция „ОДОП“ - С..

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Обжалваният РА е издаден от органи по приходите, разполагащ с материална компетентност. Съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. В случая видно от ЗВР № Р-22220522007954-020-001 от 22.12.2022 г., ревизията на жалбоподателя е възложена от Д. В. П. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., на която са възложени функции на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК съгласно Заповед № РД-01-849/31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С. (т. 6, Раздел I). РА е издаден от органът, възложил ревизията, и определеният със ЗВР ръководител на ревизията – Л. Д. П., т. е. от лицата, посочени в чл. 119, ал. 2 ДОПК. Към административната преписка са приложени и доказателства за квалифициран електронен подпис на длъжностните лица.

С оглед изложеното съдът намира, че РА е издаден от компетентни органи по приходите, след надлежно възложена ревизия.

Спазени са изискванията за форма и съдържание на издадените ЗВР, РД и РА - съответно по чл. 113, ал. 1, чл. 117, ал. 1 и чл. 120, ал. 1 ДОПК. Актите са връчвани на ревизираното лице, което е могло да се запознае със съдържанието им и да защити правата си. В РА са посочени фактически и правни основания за издаването му, изложени подробно както в акта, така и в съставения ревизионен доклад, представляващ неразделна част от него.

Не се констатира съществени нарушения на процесуалните правила. В хода на производството са изисквани документи и обяснения както от ревизираното лице, така и от трети лица, извършени са служебни проверки и са съставени надлежни протоколи. Ревизираният субект е уведомен за резултатите и му е предоставена възможност за възражение.

По отношение на материалната законосъобразност на акта, съдът намира следното:

Разпоредбата на чл. 122, ал. 1 от ДОПК регламентира условията за провеждане на ревизия по особения ред. Съгласно чл. 124, ал. 2 от ДОПК фактическите констатации в такъв РА се считат за верни до доказване на противното. В настоящия случай приходната администрация се позовава на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК - данни за укрити приходи/доходи. Констатацията е обоснована от получената информация от куриерските дружества „Еконт Експрес“ ЕООД и „Спиди“ ЕАД за инкасирани наложени платежи и парични преводи по пратки (дрехи, обувки, авточасти), изпратени от М. в периода 01.01.2016 г. – 31.12.2021 г., подробно описани по период и размер в РД.

Съдът намира за правилен извода, че П. М. е извършвал системна търговска дейност по занятие с цел печалба, а не инцидентна продажба на лични вещи. Това заключение се основава на детайлно и коректно извършения анализ от ревизиращият екип на предоставените данни от куриерските компании „Е.“ „С.“ за множество пратки към физически лица, които по своята продължителност и интензитет недвусмислено сочат към извършване на търговска дейност по занятие с цел печалба, а не към продажба на лични вещи от бита. Чрез изготвените таблици за съпоставка на паричните потоци е установено, че за ревизираните периоди разходите на лицето, включващи погасяване на кредити и кредитни карти, захранване на банкови сметки, плащания по ПОС терминали, МДТ, туристически резервации и издръжка на живот, значително превишават нетните му възнаграждения от трудови правоотношения. За нуждите на тази съпоставка органите по приходите законосъобразно са включили приходите от системна търговска дейност, установени чрез преводи от куриерските дружества (Е. и С.). След припадане на документално доказаните разходи за придобиване на стоките, обосновано постъпленията по НП и ПП са квалифицирани като приходи от стопанска дейност като ЕТ, както следва: за 2016 г. - 4 737,63 лв.; за 2017 г. - 4 267,43 лв.; за 2018 г. - 405,00 лв.; за 2019 г. - 5 833,89 лв.; за 2020 г. - 18 310,86 лв.; за 2021 г. - 3 619,02 лв. Всяка констатирана в периода продажба и получената за нея сума като приход е описана в представените от куриерските служби документи, които не са оспорени от ревизираното лице. Тези документи са представени по време на ревизията на оптичен носител (CD диск в приложение № 2 към делото) и съдържащите се в него РКО и електронни изявления са надлежно подписани от задълженото лице. От третите лица са били представени справки (електронни изявления) за изпратени пратки от ревизираното лице, информация за всички получени наложени платежи и данни за получени парични преводи. Същите са били изискани и представени от куриерските дружества при съобразяване с разпоредбите на ДОПК, като съдържащите се в тях данни са коректни. Възражението, че справките са „вторична информация“, е неоснователно съгласно актуалната практика на ВАС. Тези данни представляват извлечения от електронните системи на пощенските оператори, които имат силата на електронен документ. В хода на производството са представени и конкретни РКО, които потвърждават идентичността на сумите в таблиците. Жалбоподателят не е оспорил автентичността на подписите си върху тези поръчки, нито е доказал, че не е получил сумите. Съгласно чл. 20, ал. 1, т. 11 ЗПУ, пощенските оператори са длъжни да изискват, обработват и съхраняват в сроковете по чл. 38, ал. 1, т. 3 от ДОПК идентификационни данни на физическите лица, съответно наименование и ЕИК за юридическите лица, и идентификационни данни на упълномощено лице, на получателите на суми с наложен платеж, включително когато са получени чрез пощенски паричен превод. Получената информация от куриерските дружества съдържа изискуемите идентификационни данни. Освен това, нито в хода на ревизионното производство, нито в хода на съдебното производство е налице оспорване на факта на извършване на продажби и получаване на суми от наложени платежи от ревизираното лице. В писмените обяснения, а и в хода на съдебното производство ревизираното лице не отрича получаването на парични суми от

наложени платежи, а твърди, че е продавало стари лични вещи. В частта относно получаването на паричните суми то е направило признаване на неизгодни за него факти, което признание следва да се отчете с оглед останалите доказателства по делото. Автентичността на представените документи от куриерските дружества не е оспорена от ревизираното лице, поради което получаването на паричните суми следва да се приеме за доказано. Следователно наличните по делото доказателства установяват наличието на предпоставките на чл. 122, ал. 1, т. 2 ДОПК за провеждане на ревизията по особения ред. Същите са описани подробно в съставения ревизионен доклад. Данните и доказателствата са приобщени към ревизията и съставляват годно доказателство за извършените от и пред ревизиращия органа действия и изявления и установените факти и обстоятелства. В резултат на тези фактически констатации, приходните органи правилно са приели, че данъчната основа не може да бъде установена по общ ред, и са определили нови данъчни основи по аналог, водещи до допълнително установяване на задълженията за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ и данък върху доходите от стопанска дейност.

Тезата за продажба на „употребявани вещи от домакинството“ няма своята подкрепа в доказателствата по делото, а възражението, че доходите от куриерски пратки с предмет „текстил“ представляват продажба на вещи на петчленното домакинство се опровергава от количествените измерения и системност на констатираните пратки. Касае се за множество продажби в рамките на ревизирания период, включващи нови или употребявани артикули, които по своя интензитет обективно сочат към търговска цикличност с цел печалба, а не към инцидентно освобождаване от лични вещи. Освен това, количеството и асортиментът (авточасти, бидони, текстил в големи количества) безспорно надхвърля нуждите на едно домакинство. През 2016 г. ревизираното лице е реализирало общ приход от продажба в размер на 6 412,80 лв. , изплатени изцяло чрез куриерската фирма „Е.“. Търговският асортимент е изключително разнообразен, включващ технически компоненти като лагери и семеринги, техника (камера, видеофон, електрическа четка), както и битови стоки – обувки, ботуши, маратонки и дрехи. През 2017 г. дейността продължава със сходна интензивност, като общата сума на получените наложени платежи и парични преводи възлиза на 5 850,00 лв. (отново чрез „Е.“). В структурата на продажбите преобладават индустриални материали като клингерит, набивки, лагери и компресори, успоредно с регулярни продажби на дрехи обувки и детски стоки. За 2018 г. са генерирани общо приходи в размер на 1 437,40 лв., от които 544,00 лв. от наложени платежи и 893,40 лв. от парични преводи. Асортиментът се разширява с авточасти (ремъци, кормило, лагери) и пластмасови съдове. През 2019 г. търговската активност нараства значително, достигайки общ доход от 6 909,00 лв. За първи път се отчита сериозен дял за доставка чрез „С.“ (на стойност 1 587,00 лв.), докато през „Е.“ са преминали стоки за 5 322,00 лв. Водеща стокова група с пластмасови изделия и съдове, следвани от текстил и технически части. Разходите за покупки през годината възлизат на 1 075,11 лв. През 2020 г. е реализиран приход, възлизащ на общо 19 955,00 лв. - основно пластмасови изделия (включително нови тенджери и форми за печене), авточасти (джанти, лагери) и значително количество текстил и обувки. Подобни артикули са предмет на продажбите и през 2021 г., когато са реализирани приходи в общ размер на 4 758,00 лв. За целия ревизиран период (2016 – 2021 г.) П. М. е инкасирал приход от електронна търговия в размер на 45 322,20 лв. , срещу които са признати общо 8 148,37 лв. документално доказани разходи за покупки чрез куриер. Системният характер и търговската номенклатура на пратките обосновават са послужили като мотив на органите по приходите да отхвърлят тезата за продажба на лични вещи и да обложат разликата като доход от стопанска дейност.

Твърдението, че жалбоподателят е само „преносител“ на движимите вещи, като същите били

собственост на цялото му домакинство, включително и на непълнолетните му деца, не променя факта, че П. М. е титуляр на получените суми по наложени плащания. Същото се отнася и за твърдението, че част от куриерските пратки представляват продажби на търговското дружество „Ником Корект“ ЕООД (работодател на лицето), а П. М. бил „преносител“. И това твърдение не е доказано с каквито и да било документи. Представените с жалбата фактури, издадени от „Ником Корект“ ЕООД, не установяват пряка и недвусмислена връзка с товарителниците към пратките в справките от „Е.“ и „С.“. Липсва идентичност в предмета на доставката, количествата и датите на изпращане. Ревизираното лице не е страна по тези фактури и липсват доказателства, че получените от него суми са били преведени или отчетени в полза на „Ником Корект“ ЕООД. В куриерските справки като подател и титуляр на получените наложени платежи фигурира П. М. в качеството му на физическо лице, а не като законен представител или упълномощено лице, действащо от името на дружеството. Освен това, ако процесните продажби са били реализирани от името на „Ником Корект“ ЕООД, сумите по наложените плащания следват да постъпят в патримониума на дружеството (по негова банкова сметка или каса), а куриерските документи да посочват фирмата като подател. Фактът, че П. М. лично е получил сумите в брой (установено чрез РКО), изключва тезата, че той е бил само „преносител“. Липсва документация (договори за поръчка или пълномощни), която да потвърди, че ревизираното лице е действало не лично, а по възлагане на работодателя „НИКОМ КОРЕКТ“ ЕООД. Липсва и счетоводно отразяване на сумите по пратките пратки в дневниците за продажби на „Ником Корект“ ЕООД, което допълнително опровергава усилието на жалбоподателя за „приписване“ на личния си търговски оборот към дейността на фирмата. Тези приходи законосъобразно са третиращи като негов личен доход и правилно са включени в анализа на паричен поток, послужил за установяване на превишението на разходите над приходите.

Недоказана е и защитната теза, че приходите от пратки с предмет „пластмаса“ представляват реализация на стоки, получени чрез договор за замяна от 06.04.2019 г. в погашение на стари парични заеми по договори с К. Е.. Договорите правилно не са кредитирани от ревизиращият екип като годни доказателства. Не е доказано твърдението, че въпросните стоки - бидони, са получени в замяна на паричен дълг. Договорите за заем от 2014 и 2015 г. са частни диспозитивни документи без достоверни дати, които не са придружени от разписки, банкови извлечения или други преки доказателства за фактическото предаване на общата сума от 5 000.00 лв. Същото се отнася и за последващия договор за замяна на стоки вместо изпълнение и приемо-предавателен протокол от 06.04.2019 г. за предаване в собственост на жалбоподателя на 225 броя употребявани пластмасови бидони. Не е без значение и времевия интервал между датите на твърдените договори за заем (май и септември 2014 г., март и юни 2015 г.) и договора за замяна (април 2019 г.), който наред с липсата на доказателства за предаване на заемните средства и погасяването им срещу прехвърляне в собственост на 225 употребявани бидона, прави тезата на жалбоподателя житейски и икономически нелогична. Времето дистанция между предоставянето на паричните средства в заем (за което липсват банкови извлечения) и получаването на стоките, съпоставена с липсата на транспортни документи за тях, сочи на симулативно съставяне на документи с цел „прикриване“ на текущи приходи. Обстоятелството, че пратките са описани с търговска номенклатура („Пластмаса, други“) също опровергава тезата, че се касае за инцидентно разчистване на придобити лични вещи. Недоказано остава и твърдението, че жалбоподателят е действал като посредник (по поръчение от П. К.), доколкото той лично е организирал изпращането на стоките. Тежестта на доказване на твърдението, че едно лице действа за чужда сметка, лежи изцяло върху него.

Идентичен извод следва и за изпратените авточасти - джанти, лагери и други. Макар да е

представен договор за покупка на автомобил от Германия, липсват доказателства за неговото бракуване или разглобяване с оглед тезата, че автомобила е с десен волан и не е отговарял на нуждите на жалбоподателя. Всъщност възраженията в тази насока сами по себе си потвърждават факта на извършените продажби, доколкото жалбоподателят сам признава, че е продавал вещи, макар и с твърдението, че са били за лична употреба.

При действието на чл. 286, ал. 2 ТЗ обосновани са изводите на ревизиращия екип, че предвид броя и интензивността на извършваните от ревизираното лице продажби, то има качеството на търговец по смисъла на чл. 1, т. 1 ТЗ и доходите му следва да се облагат като приходи от стопанска дейност на едноличен търговец. Субективното желание на лицето да не се регистрира като ЕТ е ирелевантно, тъй като законът обвързва данъчния режим с фактическото естество на дейността (чл. 26, ал. 7 от ЗДДФЛ).

Дължимостта на установените задължения е обусловена от преценката за доказателствената стойност на информацията и документите, представени от трети за производството лица – "Еконт Експрес" ООД и "Спиди" АД. От куриерските дружества при ревизията са представени справки в табличен вид, електронни изявления, РКО и подробна информация относно номера на пратките и товарителниците, местоназначение, данни за страните, сумата на наложените платежи и др. Действително, изходящата от трети лица информация е представена единствено на диск, но тя съдържа множество електронни изявления и РКО, подписани и неоспорени от жалбоподателя. Съгласно чл. 2 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги (ЗЕДЕУУ), електронното изявление е словесно изявление, представено в цифрова форма чрез общоприет стандарт за преобразуване, разчитане и представяне на информацията, което може да съдържа и несловесна информация. Негов автор е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител, а титуляр – лицето, от името на което е извършено електронното изявление – чл. 4. В случая куриерските дружества се явяват доставчик на пощенски услуги. Подписите на потребителите на услугите могат да бъдат електронни подписи, поставени върху електронен вариант на документите, без да е необходимо тяхното разпечатване на хартиен носител – т. 10. 2, при което софтуерното приложение, инсталирано на устройство на куриера трансформира собственоръчния подпис на клиент в цифрово графично изражение и го интегрира в структурата на електронните документи. Оригиналният електронен документ се съхранява в базата данни на куриерските дружества и не може да бъде редактиран или модифициран. При условие, че тези подписи имат характера на обикновен електронен подпис и стойността на собственоръчно поставени подписи върху хартиен екземпляр, всички представени от трети лица доказателства по делото следва да бъдат ценени в тяхната съвкупност и поотделно като автентични. От тях се установява мястото и времето на предаване на съответната пратка с номер, имена на получателя, обявената стойност, получени суми по наложени платежи. (В същия смисъл решения на ВАС по адм. д. № 7196/2025 г., адм. д. № 7154/2025 г., адм. д. № 7303/2025 г. и др.). В случая са спазени разпоредбите на чл. 3, ал. 1 ЗЕДЕУУ и чл. 3, ал. 35 Регламент № 910/2014 г. на ЕП и на Съвета относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар, която дефинира електронния документ като всяко съдържание в електронна форма, по-специално текстови или звуков, визуален или аудио-визуален запис, което е валидно по отношение на документите за плащане, подписани с обикновен подпис, доколкото саморъчния такъв е преформатиран в PDF файл и има стойността на саморъчен подпис. Преценени в тяхната съвкупност доказателствата от куриерските дружества съдържат достатъчно данни за осъществяването от М. продажби на стоки и реализирани от тази дейност приходи, съпадащи с посочения от ревизиращите органи размер.

Друго не следва от приетите при първото разглеждане на делото съдебно-счетоводни експертизи

(ССЕ), които настоящият съдебен състав не кредитира, тъй като заключенията на вещото лице по тези експертизи се основават на погрешен методически поход при изследване на приходите, при който са анализирани единствено физически представените по делото оригинали и копия на разходни касови ордери (РКО), игнорирайки официалните електронни справки от лицензираните пощенски оператори. От правна страна този подход е изцяло неоснователен в производство по член 122 от ДОПК, тъй като данните от сертифицираните информационни системи на куриерските дружества представляват годни доказателства, които обективират реално постъпили наложени платежи, независимо от наличието или липсата на хартиени архиви при ревизираното лице. Видно от сравнителните таблици в двете заключения вещото лице установява приход от наложен платеж за 2016 г. в размер на едва 490 лв. и за 2021 г. в размер на 181 лв., което е в противоречие с данните в справките, налични в оптичния диск в приложение № 1 към делото (л. 246) и приобщени към ревизионната преписка, описани и като приложения към РД (т. 27 и т. 28). По отношение на установените задължения за данък върху доходи от стопанска дейност като ЕТ (чл. 26 от ЗДДФЛ): този данък законосъобразно е изчислен на база данните от куриерските служби за изплатени средства (приходи) по наложени платежи и парични преводи от електронната търговия за периода 2016 – 2021 г. За всяка година органите по приходите са определили данъчната основа, като от общата сума на получените наложени платежи и парични преводи (потвърдени от куриерските дружества „Е.“ и „С.“) са приспаднати документално доказаните за покупки на стоки. Върху така формираната годишна данъчна основа е приложена ставка от 15% съгласно чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ. Така, за 2016 г. при приходи от 6 412,80 лв. и разходи от 1 675,17 лв., основата е 4 737,63 лв., а данъкът – 710,00 лв. През 2017 г. приходите са 5 850,00 лв., разходите – 1 582,57 лв., което при основа от 4 267,43 лв. се получава данък от 640,00 лв. За 2018 г. , при значителен оборот от 1 437,40 лв. и разходи от 1 032,40 лв., данъкът е определен на 60,00 лв. върху основа от 405,00 лв. През 2019 г. приходите от продажби са констатирани на 6 909,00 лв. при разходи от 1 075,11 лв., което води до данък от 875,00 лв. върху основа от 5 833,89 лв. За 2020 г. - при приходи от 19 955,00 лв. и разходи от 1 644,14 лв., данъчната основа е 18 310,86 лв., а дължимият данък е 2 746,00 лв. През 2021 г. , при приходи от 4 758,00 лв. и разходи от 1 138,98 лв., е начислен данък от 5 42,00 лв. върху основа от 3 619,02 лв. Общата сума на задълженията за данък върху доходи от стопанска дейност като ЕТ за целия период възлиза на 5 573,00 лв.

Задълженията по чл. 17 от ЗДДФЛ са изчислени въз основа на метода за съпоставка на имущественото състояние, личните разходи и декларираните нетни доходи (паричен поток), при прилагане на ставка от 10% върху установения „недостиг“ (превишение на разходите над доходите), който законосъобразно е квалифициран като доход от други източници по чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ. Установеният „недостиг“ на средства е резултат от обективен анализ на документално доказаните приходи (трудови договори, признати продажби) и разходите на ревизираното лице, формирани от установените плащания за вноски по кредити, лизинги, екскурзии, издръжка. За 2016 г. е установено несъответствие от 11 760,91 лв. (поради високи разходи за погасяване на кредити и резервации), което води до данък за довносяне в размер на 1 176,00 лв. През 2017 г. несъответствието е 8 774,37 лв. (включващо покупка на МПС „М.“ за 8 801 лв.), върху което е начислен данък от 877,00 лв. За 2018 г. е констатиран паричен недостиг от 10 479,98 лв. (след покупка на „А.“ за 4 889 лв. и лични разходи), изчислен е данък от 1 048,00 лв. За годините 2019 г. и 2020 г. ревизиращите не са установили значимо превишение на разходите, поради които задължения по чл. 17 не са начислени. За 2021 г. отново е установен недостиг от 1 999,49 лв., върху който е определен данък от 199,00 лв.

Следва да се посочи, че при административното обжалване на РА са възприети възраженията на

ревизираното лице по отношение на постъпленията, съставляващи дарения от родители и разходите за погасяване на задължения по кредитна кара в „УНИКРЕДИТ БУЛБАНК“ АД. Ето защо тези доводите в жалбата във връзка с тези приходи и разходи не следва да бъдат обсъждани от настоящия съд. Въз основа на това, с решението на директора на Дирекция ОДОП е определена данъчна основа за облагане на доходите, както следва: за 2016 г. - 6 318,45 лв. (вместо определената с РД 11 760,91 лв.), за 2017 г. - 4 158,76 лв. (вместо определената с РД 8 774,37 лв.), за 2018 г. - 5 012,36 лв. (вместо определената с РД 10 749,98 лв.), при което е определен данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ: за 2016 г. в размер на 631,00 лв. (вместо определения с РА 1176,00 лв.), за 2017 г. - 415,00 лв., вместо определения с РА 877,00 лв., за 2018 г. - в размер на 501,00 лв., вместо определения с РА 1 048,00 лв.

Неоснователни са възраженията, касаещи включените в паричните потоци на лицето разходи за туристически резервации. Недоказани са твърденията, че П. М. е бил единствено „вносител“ или „преносител“ на суми за резервации към „Съни Турс“ ООД и „Про ЕАД“, касаещи трети лица (Р. К., Ц. Д., Н. Н. и др.). От събраните по делото банкови извлечения и справки от туристическите оператори е видно, че единствен титуляр на резервациите и наредител на плащанията е ревизираното лице. Макар в резервациите да са вписани повече от една стая или допълнителни лица, липсват каквито и да е доказателства (банкови преводи, разписки или договори), че тези трети лица са възстановили съответните суми на жалбоподателя преди или след плащането. В условията на ревизия по чл. 122 от ДОПК, тежестта на доказване е върху оспорващия – той следва да докаже произхода на средствата, а не просто тяхното предназначение. Твърдението, че П. М. е „преносител“ на средства на Н. Н. или други лица, е защитна версия, която не се подкрепя от наличната по делото доказателствена съвкупност. Следва да се добави, че плащанията са извършени от личната банкова сметка на жалбоподателя М. (напр. в У. Б.) или чрез вноски в брой, като наредител е отново той. В анализа на паричните потоци за 2016, 2017 и 2018 г. не са открити кредитни обороти по сметките на лицето, които да съответстват на „възстановени суми“ от Р. К. или Ц. Д.. При липса на доказателства за постъпили средства от тези лица, законосъобразно цялата сума по резервацията е третирана като личен разход на ревизираното лице. Тъй като сумите са излезли от патримониума на жалбоподател, те правилно са включени в разходната част на паричните му потоци, както следва: за 2016 г.: сумата от 3390,00 лв. (резервации към „Съни Турс“ ООД и „Би Кей Тур“ ООД); за 2017 г.: сумата от 3282,00 лв. (резервации към „Съни Турс“ ООД); за 2018 г.: сумата от 3745,00 лв. (резервации към „Съни Турс“ ООД); за 2019 г.: сумата от 4420,40 лв. (резервации към „Съни Турс“ ООД); за 2020 г.: сумата от 3575,00 лв. (резервации към „Съни Турс“ ООД); за 2021 г.: сумата от 4383,00.00 лв. (резервации към „Съни Турс“ ООД и „Про“ ЕАД). Представената с жалбата справка от „Съни Турс“ ООД доказва единствено за кого е била резервацията, но не и с чии средства е платена тя в икономически смисъл. Както се посочи, тъй като П. М. е наредителят, а не е представил доказателства за получени суми от трети лица за тези резервации, законосъобразно ревизиращите са квалифицирали тези плащания като негов личен разход. Изваждането им от данъчната основа би било възможно само при представяне на разписки или банкови документи за входящи трансфери от сочените трети лица към М., каквито по делото не са налични.

В обобщение на всичко изложено настоящият съд намира, че РА е издаден при пълно изясняване на фактите и обстоятелствата, релевантни за облагането. При установеност на обстоятелството по чл. 122, ал. 1, т. 2 ДОПК е в сила презумпцията на чл. 124, ал. 2 ДОПК, като в съдебното производство жалбоподателят не представи доказателства, които да оборват констатациите на органите по приходите, обосновавали размерите на установените с обжалвания акт данъчни задължения. Ето защо, инициираното от П. А. М. оспорване следва да бъде отхвърлено като

неоснователно.

С оглед изхода на спора и направено искане от процесуалния представител на ответника, в полза на НАП следва да бъдат присъдени разноски за държавна такса за касационното обжалване и възнаграждение за осъществената юрисконсултска защита в проведените съдебни инстанции. Съгласно чл. 161, ал. 1 ДОПК, последна редакция, на администрацията вместо възнаграждение за адвокат се присъжда за всяка инстанция юрисконсултско възнаграждение в размер, определен от съда, ако те са били защитавани от юрисконсулт. Размерът на присъденото възнаграждение не може да надхвърля максималния размер за съответния вид дело, определен по реда на чл. 37 от Закона за правната помощ (ЗПП). По чл. 37, ал. 1 от ЗПП, заплащането на правната помощ е съобразно вида и количеството на извършената дейност и се определя в наредба на Министерския съвет по предложение на НБПП. Съгласно чл. 24 от Наредбата за заплащането на правната помощ, приета с ПМС № 4 от 6.01.2006 г., обн., ДВ, бр. 5 от 17.01.2006 г., в сила от 1.01.2006 г., с изм и доп., по административни дела възнаграждението за една инстанция е от 200 до 300 лв. По административни дела с материален интерес възнаграждението е от 130 до 450 лв. Следователно в полза на НАП следва да се присъдят разноски общо в размер на 235,28 евро – държавни такси и юрисконсултско възнаграждение за всички съдебни инстанции.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 ДОПК Административен съд – София-град, III отделение, 75 състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на П. А. М. срещу Ревизионен акт № Р-22220522007954-091-002 от 31.07.2023 г. издаден от органи по приходите при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите – С., в частта потвърдена и изменена с Решение № 1517 от 24.10.2023 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ С. при Централно управление на НАП.

ОСЪЖДА П. А. М. да заплати на Национална агенция за приходите разноски за проведените съдебни производства в общ размер на 235,28 евро (двеста тридесет и пет евро и 28 цента).

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

Препис от решението да се изпрати на страните по реда на чл. 137 АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК.

СЪДИЯ: