

РЕШЕНИЕ

№ 26688

гр. София, 07.08.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 45 състав, в
публично заседание на 08.07.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгени Стоянов

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **2355** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на С. Н. К., с постоянен адрес: [населено място], ж. к. Х. Д., [жилищен адрес] етаж 8, ап. 47, чрез адв. Д. П. Д. – СлАк, съдебен адрес: [населено място], [улица], офис 10, срещу РА № Р – 22002223001727 – 091 – 001 / 13.11.2023 г., издаден от П. Г. Г., орган възложил ревизията и Т. Б. Н., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията при ТД на НАП – С., потвърден с Решение № 110 / 24.01.2024 г. на Директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С..

В жалбата е посочено, че оспореният РА е издаден въз основа на повторна ревизия, след отменително решение № 332 от 16.03.2023 г. на Директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП. Според адв. Д., не се изпълнени указанията на директора на дирекция „ОДОП“ след връщането за повторна ревизия. По – конкретно не е изпълнено указанието да се изискат четливи копия на разписките, удостоверяващи фактическото предаване на парични средства от наложените платежи и пощенски парични преводи. От „Еконт Експрес“ ООД са получени таблици, справки и снимки по електронната поща. Не са събрани писмени документи на хартиен носител. Не е налице идентичност между лицата, съставили ревизионния доклад, и тези, издали РА. Документите не са подписани с валиден КЕП. Не е извършен правилен анализ на събраните доказателства. Жалбоподателят не е реализирал доход от регулярна търговска дейност, който да подлежи на облагане по реда на чл. 26, ал. 7 ЗДДФЛ. Неаргументирано е провеждането на процедура по чл. 122 ДОПК, ал. 1, т. 2 ДОПК – укрити приходи или доходи. Основното доказателство на органите по приходите са ZIP файлове в имейл, съдържащи снимки и екселски файлове – справки,

информация и таблици. В ревизионното производство не са събрани писмени документи. Справките и таблиците на „Еконт Експрес“ ООД не представляват електронен документ по смисъла на чл. 3 от ЗЕДЕУУ, тъй като не съдържат електронно изявление по смисъла на чл. 2 ЗЕДЕУУ. Тези документи е трябвало да бъдат представени на хартиен носител в писмена форма като писмени доказателства, заверени с „вярно с оригинала“.

Неправилно ревизионното производство е осъществено по реда на чл. 122 ДОПК. Не са били налице предпоставките ревизионното производство да протече по особения ред, предвиден в тази разпоредба.

В съдебно заседание жалбоподателят не се явява. Той се представлява се адв. Д. П. Д. – СлАк. Претендира се за отмяна на РА. Иска от съда присъждане на разноски по делото.

Ответникът – Директор на дирекция „ОДОП“, редовно призован, представлява се от юрисконсулт Р. К.. Моли за отхвърляне на жалбата. Претендира разноски по реда на чл. 161 ДОПК. Представя писмени бележки по съществото на спора.

Софийска градска прокуратура – редовно уведомена, не изпраща представител за участие в съдебното производство. Не изразява становище по съществото на спора.

Административен съд-София град, I отделение, 45 – ти състав, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

С. Н. К. е местно физическо лице и на основание чл. 4, ал. 1, вр. с чл. 6 от ЗДДФЛ е данъчно задължено лице за доходи, произтичащи от източници в България и от чужбина. Установено е, че той не е търговец по смисъла на чл. 1, ал. 1 от Търговския закон, доколкото няма образувано предприятие, което по предмет и обем да изисква неговите дела да се водят по търговски начин. По данни от информационната система на НАП, за ревизираните данъчни периоди К. не е подавал годишни данъчни декларации (ГДД) по чл. 50 от ЗДДФЛ.

В хода на ревизионното производство жалбоподателят К. заявява, че за периодите от 25.01.2013 г. до 02.06.2019 г. е бил назначен на трудов договор в „Биотрейд България“ ООД. След освобождаването му от това дружество е на трудовата борса за срок от 10 месеца. От 02.07.2020 г. е назначен в „Хоум Тайм“ ООД. Декларира, че не извършва стопанска дейност като ЕТ, не извършва друга стопанска дейност, не е прехвърлял права или имущество, не е получава пари от други източници по чл. 35 от ЗДДФЛ, няма доходи от производство на непреработена животинска или растителна продукция, няма дялово участие в дружества в чужбина и няма придобита недвижима собственост в чужбина за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2020 г. Посочва, че през ревизирания период е закупил МПС на лизинг, посредством изтеглен кредит от БНП П. лични финанси, за което не е приложил документи. През м. март 2020 г. е придобил дял от собственост (гараж и склад) чрез ЧСИ. Посочва, че инцидентно е изпращал стари и непотребни вещи и дрехи, като няма спомен за техния вид, количество и получатели.

Извършени са насрещни проверки на „СПИДИ“ ЕАД, и „Еконт Експрес“ ООД. В хода на тези проверки са изискани пощенски и куриерски пратки и изплатените във връзка с тях суми от наложени платежи и пощенски парични преводи. Ангажираните от „Еконт Експрес“ ООД справки, ведно с приложените към тях електронни изявления и разписки за изплатени суми са намерили отражение при формирането на изводите за облагане в РД и РА. От „СПИДИ“ ЕАД е представен отговор, че през ревизирания период лицето не е бил клиент на дружеството.

След анализ на събраните в хода на ревизионното производство доказателства, органите по приходите са приели, че за ревизираните периоди от 01.01.2015 г. до 31.12.2020 г. С. Н. К. е реализирал доходи в общ размер на 45 556. 83 лева. Установени са разходи в размер на 50. 56 лева за 2017 г. и 60. 41 лева за 2018 г. Определена е данъчна основа за облагане за периодите от 2017 г.

до 2019 г. и дължим данък по чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ, при данъчна ставка 15 %, както следва: в размер на 12 331. 00 лева през 2017 г., за която се дължи данък в размер на 1842. 07 лева; за 2018 г. данъчна основа 14 296. 59 лева, върху която се дължи данък в размер на 2144. 49 лева; за 2019 г. данъчна основа 11167. 78 лева, върху която се дължи данък в размер на 1675. 17 лева; за 2020 г. данъчна основа 7701. 05 лева, върху която се дължи данък в размер на 1155. 16 лева.

Изводът за укрита доходи е направен на база данните от информационните системи на куриерските дружества, според които сумите, събрани при доставката на заявените от клиентите пратки са изплащани в брой на ревизираното лице. Видно от извлеченията от банковата сметка на лицето в „Юробанк България“ АД, по сметката регулярно са постъпвали суми от физически лица с основание „поръчка мебели“, „ремонт дограма“, „за изработка на мебели“, „доплащане мебели“, „аванс прозорец“ и др.

Според органите по приходите, в случая е налице укриване на доходи от търговска дейност, подлежащи на облагане по реда на ЗДДФЛ. При определяне на данъчната основа е приложен особенният ред по ДОПК поради установено обстоятелство по чл. 122, ал. 1, т. 1 от ДОПК. В РД е посочено, че до започването на ревизията не е подадена декларация, когато задължението се определя по декларация. В решението на директора на дирекция ОДОП, с което оспореният РА е потвърден, е посочено, че са налице предпоставките на чл. 122, ал. 1, т. 2 ДОПК – данни за укрита доходи.

Според органите по приходите, разпоредбата на чл. 122, ал. 1 ДОПК предоставя правна възможност да приложат установения от съответния закон (в случая ЗДДФЛ) размер на данъка, към определена от тях по реда на ал. 2 основа, когато е налице едно от изчерпателно изброените обстоятелства.

Независимо че за разглежданите данъчни периоди С. К. няма регистрация като търговец по смисъла на ТЗ, събраните в хода на ревизията доказателства са приети от органите по приходите за достатъчни, за да формират извод, че той осъществява търговска дейност по занятие. Според органите по приходите, дейността се е изразявал във: продажба на стоки, доставени до клиенти посредством „Еконт Експрес“ ООД и изработка на мебели и дограма, от които реализира доходи, подлежащи на облагане по реда на ЗДДФЛ. Размерът на годишната данъчна основа за облагане като ЕТ за ревизираните периоди е определена като сбор от изплатените от куриерското дружество суми и получените по банков път преводи за изработка на мебели и дограма. Годишната данъчна основа е намалена с разходите, определени по реда на чл. 122 от ДОПК за всеки от ревизираните периоди.

Така органите по приходите достигат до извод, че продажбата на стоки и извършването на услуги по изработка и монтаж на мебели и дограма от С. К. са дейности, които са осъществявани редовно и са източник на постоянен доход за ревизираното лице. Реализираните от жалбоподателя доходи от търговска дейност подлежат на облагане, с оглед разпоредбата на чл. 26, ал. 7 от ЗДДФЛ. Видно от текста на разпоредбата, по реда на ал. 1 – 6 се облагат и доходите от стопанска дейност на физическо лице, което е търговец по смисъла на ТЗ, но не е регистрирано като едноличен търговец.

В хода на ревизионното производство С. К. е предоставил обяснения. Посочил е, че няма стопанска дейност като ЕТ. Не получава наеми. Не е прехвърлял права или имущество. Не получава пари от други източници по чл. 35 ЗДДФЛ. Няма доходи подлежащи на облагане с патент. В периода от 01.01.2015 г. до 31.12.2020 г. няма придобита недвижима собственост.

В хода на ревизията е издаден РА, с който е установено задължение за довносяне в размер общо на 6816. 89 лева и лихви за просрочие към тях в размер на 3002. 64 лева. По делото е приложено уведомление № Р – 22002223001727 – 113 – 001 / 15.08.2023 г. С това уведомление

жалбоподателят С. К. е уведомен, на основание чл. 124, ал. 1 ДОПК, че в производството ще бъдат приложени разпоредбите на чл. 122, ал. 1, т. 1 от ДОПК. Съгласно тази разпоредба, органът по приходите може да приложи установения от съответния закон размер на данъка към определена от него по реда на ал. 2 основа, когато е налице едно от следните обстоятелства: 1. до започването на ревизията не е подадена декларация, когато задължението се определя по декларация.

Жалбоподателят С. Н. К. оспорва РА № Р – 22002223001727 – 091 – 001 / 13.11.2023 г., издаден от П. Г. Г., орган възложил ревизията и Т. Б. Н., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията при ТД на НАП – С.. Ревизионният акт е потвърден в частта на установен данък по чл. 48, ал. 2 ЗДДФЛ за периодите от 2017 до 2020 с Решение № 110 / 24.01.2024 г. на Директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С..

Недоволен от това произнасяне на по – горестоящия административен орган, жалбоподателят оспорва РА № Р – 22002223001727 – 091 – 001 / 13.11.2023 г., издаден от П. Г. Г., орган възложил ревизията и Т. Б. Н., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията при ТД на НАП – С., пред състав на АССГ.

В хода на съдебното производство е била допусната и назначена съдебно – почеркова експертиза. Съгласно заключението на вещото лице Д. А. Д., тя е изследвала: електронни изявления на „Еконт експрес“ ООД – електрофотографски копия. В качеството на сравнителен материал (образец) са използвани свободни и условно свободни образци на подписи от С. К. (заявление за издаване на БДС № 423 / 06.01.2012 г.; № 1515 / 06.03.2013 г.; № 2064 / 18.02.2019 г.; № 3976 / 22 г.) За формиране на обосновано експертно заключение са приложени методите на разделния анализ и сравнителното изследване по метода на съпоставяне на признаци на почерка, отразени в сравняваните подписи. Като технически средства са използвани увеличителни и измерителни лупи и компютърна конфигурация. Обектите на експертизата са изследвани в представените електрофотографски копия по делото. Същите са под формата на типова бланка, образец на „Еконт Експрес“ ООД, изпълнена с компютърен текст и отпечатана от принтерно устройство. Срещу „подпис клиент:“ са изписани печатно имената на клиента, а над тях има положен подпис. В една част от електронните изявления срещу „Подпис клиент:“ не е отпечатано името на С. К., а други имена. В четири от електронните изявления е отпечатано името на С. К..

Вещото лице дава заключение, че копията на подписите срещу „Подпис клиент:“ върху изчерпателно посочени електронни изявления, издадени от „Еконт експрес“ ООД – не са положени от С. Н. К.. Изображението на подписа на електронното изявление – обект на експертизата: 2.12.20180809_744bf6bf05d5290fd6fdec26424ab10d8200497c.pdf е копие на подпис, положен от жалбоподателя С. К..

Заключението по назначената съдебно – почеркова експертиза, изготвена от в. л. Д. А. е прието в открито съдебно заседание от дата 14.01.2025 г. Същата посочва, че е работила по диск, чието съдържание е същото, което е разпечатано и на хартиен носител. Отворила е всички дискове по делото. Извършила е сравнение между разпечатаното на хартия и това, което се съдържа в диска. Посочва, че подпис, положен на таблет, след това се пренася, това е копие на подпис. По отношение на извода: обект на експертизата: 2.12.20180809_744bf6bf05d5290fd6fdec26424ab10d8200497c.pdf е копие на подпис на жалбоподателя, в. л. посочва, че не може да изключи прекопиране, доколкото това е копие на подпис.

В хода на съдебното производство е изготвена и назначена съдебно – счетоводна експертиза. Вещото лице К. (дипломиран експерт – счетоводител, доктор) посочва в табличен вид, че от органите по приходите е установено следното: за период 2017 – сума от наложените платежи от

„Еконт експрес“ ООД - 12331. 00 лева; за период 2018 г. сума от наложените платежи от „Еконт експрес“ ООД - 12357. 00 лева, сума за изработка на мебели 2000 лева – общо: 14357. 00 лева; за период 2019 г. от суми за изработки на мебели 11167. 78 лева; за период 2020 – сума за изработка на мебели: 7701. 05 лева. Или общо суми от наложени платежи от „Еконт експрес“ ООД – 24668. 00 лева; общо суми от изработка на мебели: 20 868. 83 лева. Общо двете суми се равняват на 45556. 83 лева.

Въз основа на предоставени оригинали на документи от страна на „Еконт Експрес“ ООД (3 броя РКО), които удостоверяват получени от С. К. пари по наложени платежи, той е получил следните суми: за 2017 – 81 лева; за 2018 г. – 28 лева.

В хода на съдебното производство е допусната и назначена съдебно – счетоводна експертиза с въпроси, формулирани от съда. Експертизата е изготвена от вещо лице Г. А.. Вещото лице дава отговор на въпросите: А) какви доходи е реализирал и от каква дейност С. Н. К. за ревизираните периоди, като вещото лице отговори поотделно какви доходи е получил К. от трудова дейност, от една страна, и какви парични постъпления е получил по своите банкови сметки и от „Е.“, по отношение на стоките и услугите, подробно описани в Ревизионния доклад, от друга; Б) има ли по делото търговски документи (договори) или данни за облигационни отношения с трети страни за поръчка на мебели, ремонт на дограма, за изработка на мебели, доплащане на мебели, аванс прозорец, по които страна е С. Н. К.; В) има ли по делото доказателства за покупки, осъществени от С. К., които впоследствие са били обект на препродажба, респ. доставка от страна на жалбоподателя, като се опише връзката между покупката и продажбата.

Експертизата е приета в открито съдебно заседание от дата 08.07.2025 г. без въпроси и възражения от страните по делото. Заключение ще бъде подробно обсъдено в правните изводи на съда, заедно с останалите доказателства по делото, съобразно чл. 202 от ГПК,

При така установеното от фактическа страна, настоящият състав прави следни правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима. Същата е подадена от надлежна страна, в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК и срещу индивидуален административен акт, подлежащ на пряк съдебен контрол за законосъобразност, след проведено обжалване на РА по административен ред. Разгледана по същество е основателна, по следните съображения:

Спазен е срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на ревизионно производство. Първото ревизионно производство е възложено на дата 10.12.2021 г. със заповед, която е връчена на 21.12.2021 г. Обхватът на ревизията е за периода от 01.01.2015 г. до 31.12.2020 г.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от 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 при издаването му.

Ревизионният акт е издаден чрез Информационната система „Контрол“ като електронен документ, подписан с КЕП от Т. Б. Н. на 13.11.2023 г. и от П. Г. Г. на дата 13.11.2023 г. Ревизионният доклад е подписан с КЕП от Т. Б. Н. на дата 13.10.2023 г. и от Т. В. М. на 13.10.2023 г. Информационната система „Контрол“ е софтуерно приложение за целите на контролната дейност в НАП, разработено и внедрено по силата на сключен договор в изпълнение на проект „Надграждане на системата за управление на приходите чрез разработване на софтуерно приложение за целите на контролната дейност в НАП – информационна система „Контрол“ по договор с УО на ОПАК № 10 – 31 – ЗС от 03.02.2011 г. Одобрено задание за разработка и развитие на ИС „Контрол“ е съгласно изискванията на Закона за електронното управление (ЗЕУ), Закона за киберсигурност (ЗК) и Закона за управление и функциониране на системата за защита на националната сигурност (ЗУФСЗНС). Информационната система „Контрол“ записва всяко едно действие на потребителите

в хронология на действията, включително и времето на подписване и самия подпис, като използва системното време на сървъра на приложението.

Съдът намира, че издадените в хода на ревизионното производство документи са подписани с валиден КЕП. Според чл. 3, т. 12 от Регламент № 910 / 2014, за да може един електронен подпис да се счита за „квалифициран електронен подпис“, той трябва да отговаря на три кумулативни изисквания – да е „усъвършенстван електронен подпис“, който съгласно чл. 3, точка 11 от този регламент трябва да отговаря на изискванията, посочени в чл. 26 от същия; да е създаден от „устройство за създаване на квалифициран електронен подпис“, което съгласно член 3, точка 23 от този регламент трябва да отговаря на изискванията, предвидени в приложение II към същия регламент; да се основава на „квалифицирано удостоверение за електронен подпис“ по смисъла на член 3, точка 15 от Регламент № 910 / 2014. Съгласно тази разпоредба за това е необходимо въпросното удостоверение да бъде издадено от „доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги“ и да отговаря на изискванията, предвидени в приложение I към регламента (т. 43 от Решение на СЕС от 20 октомври 2022 г. по дело С – 362 / 21, Е.).

По делото са приложени удостоверения за валидност на КЕП. Съдът намира, че издадените в хода на ревизионното производство документи са подписани с валиден КЕП, при съобразяване на тълкуването, осъществено от СЕС по дело С – 362 / 21, Е..

Съгласно разпоредбата на чл. 124, ал. 2 от ДОПК, в производството по обжалване на РА при извършена ревизия по чл. 122 от ДОПК, фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 от ДОПК е подкрепено от събраните доказателства. Презумпцията за вярност на фактическите констатации е оборима, но доказателствената тежест за това носи жалбоподателят. В производството по съдебно обжалване на ревизионния акт в тежест на органите по приходите е да установят основанията за облагане по аналог, а в тежест на жалбоподателя е да установи при условията на пълно и насрещно доказване твърдените от него факти и обстоятелства, с които се опровергават фактическите констатации в акта.

В хода на ревизионното производство преписката е била иззета от Б. В. И. (л. 197 от делото). Изземването е мотивирано с чл. 7, ал. 3 от ДОПК, а именно – Б. И. е бил преназначен на длъжност „Директор на дирекция СДО“, считано от 14.06.2023 г. Преписката е била възложена на Т. В. М. при ТД С. в качеството на ревизор. Във връзка с това, съдът намира, че изземването е законосъобразно. Разпоредбата на чл. 7, ал. 3 от ДОПК предвижда хипотеза на невъзможност орган по приходите да осъществява своите задължения по причина на промяна в длъжността. Неоснователно е възражението на адв. Д., че липсата на идентичност в ревизионния екип води до незаконосъобразност на оспорения РА.

Настоящият състав намира за необходимо да посочи, че е положил всички необходими усилия, за да разпреди тежестта на доказване при спазване на процесуалната разпоредба на чл. 170, ал. 1 от АПК. С разпореждането за насрочване на делото от дата 01.04.2024 г. на ответника са дадени конкретни указания, а именно: указва на ответника, че носи доказателствената тежест за установяване изпълнението на законовите изисквания при издаването на обжалвания РА, както и за съществуването на фактическите основания посочени в него; указва на ответника да представи на хартиен носител заверени преписи от всички документи, получени в хода на ревизионното производство от „Еконт Експрес“ ЕООД, включително документите, които удостоверяват плащането в брой на наложен платеж и на парични преводи в полза на жалбоподателя; указва на ответника да представи Решение № 332 от 16.03.2023 г. на директора на ОДОП при ЦУ на НАП – С., с което е отменен предходния РА № Р – 22220621007010 – 091 – 001 / 01.11.2022 г., като е посочено, че това е необходимо с оглед преценка на обстоятелството, какъв е обхватът на

повторната ревизия и какви указания са били дадени на ревизиращия екип. Изрично е указано да се представят всички относими документи, свързани с предходната ревизия, с оглед осъществяване на тази преценка.

По делото са проведени няколко съдебни заседания, в които процесуалният представител на ответника е имал възможност да изпълни дадените му от съда указания в цялост. В хода на съдебното производство са приобщени доказателства. Най – общо те могат да бъдат групирани по следния начин: веществени доказателства (CD – общо 3 броя); писмени доказателства – оригинални счетоводни документи (3 броя РКО), справка (таблици във формат *Excell*), електронни изображения от таблет, банкови извлечения; други доказателства – снимки на части от РКО, товарителници, разписки за доставка (обособени в приложения към делото – 5 броя папки). Оценката на тези доказателства ще бъде направена в правните изводи на съда.

С протоколно определение от дата 09.07.2024 г. съдът е открил производство по реда на чл. 193 от ГПК за оспорване на документите, представени по искане за предоставяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ), изх. № П – 29002923127696 – 040 – 001 от 19.07.2023 г. на „Еконт Експрес“ АД, подробно индивидуализирани в становище на жалбоподателя от дата 08.07.2024 г. Тежестта на доказване е разпределена върху жалбоподателя, като по негово искане е допусната и назначена съдебно – почеркова експертиза.

Съгласно разпоредбата на чл. 26, ал. 7 от ЗДДФЛ, по реда на ал. 1 – 6 се облагат и доходите от стопанска дейност на физическо лице, което е търговец по смисъла на Търговския закон, но не е регистрирано като ЕТ. Съгласно чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ, размерът на данъка върху годишната данъчна основа за доходите от стопанска дейност като едноличен търговец, както и за доходите от стопанска дейност по чл. 29а се определя, като годишната данъчна основа по чл. 28, ал. 2 се умножи по данъчна ставка 15 на сто. За да се приеме за осъществен фактическият състав, който води до облагане на дохода на търговец, който не е регистриран като ЕТ, трябва безспорно да са установени следните факти: първо, наличие на доходи; второ, тези доходи да имат за източник стопанска дейност на физическо лице; трето, дейността да е организирана по търговски начин; четвърто, физическото лице да не е регистрирано като едноличен търговец.

В хода на ревизионното производство до С. К. е било изпратено Уведомление № Р 22002223001727 – 113 – 001 / 15.08.2023 г. (л. 76 от делото). В уведомлението е посочено, че на основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК, в хода на осъществяване на ревизионното производство, е извършена проверка в регистрите на НАП. Установено е, че С. К. не е подал Годишна данъчна декларация (ГДД) по чл. 50 от ЗДДФЛ за ревизирия период: 2015 – 2020 г. включително. Това е дало основание на органите по приходите да приложат разпоредбата на чл. 122, ал. 1, т. 1 от ДОПК. Съгласно тази разпоредба, органът по приходите може да приложи установения от съответния закон размер на данъка към определена от него по реда на ал. 2 основа, когато е налице едно от следните обстоятелства: 1) до започване на ревизията не е подадена декларация, когато задължението се определя по декларация. Органите по приходите са уведомили жалбоподателя, че данъчната основа за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ ще бъде определена по реда на чл. 122 – 124а от ДОПК. Съобщението е изпратено на и – мейла на жалбоподателя. Подадено е потвърждение до органа по приходите за получаването на уведомлението. В указания 14 – дневен срок не са представени доказателства и не е изразено становище.

Съдът намира, че не са били налице предпоставките ревизията да се осъществи по особения ред. Във всеки конкретен трябва да се установи дали лицето е било длъжно да подава декларация или не. Липсата на задължение за подаване на декларация не може да доведе до възникване на основанието по чл. 122, ал. 1, т. 1 от ДОПК. Когато се установят такива приходи и доходи, които

лицето е трябвало да декларира, но не го е направило, едва тогава ще е налице това основание за прилагането на особения ред на чл. 122 от ДОПК.

Съдебната практика също е ориентирана в тази насока. Предпоставката по т. 1 от чл. 122, ал. 1 от ДОПК е налице, ако за ревизирувания субект е възникнало задължение за подаване на декларация. (в този смисъл Решение № 11139 от 06.12.2022 г. по адм. д. № 3453 / 2022 г. Осмо отделение на ВАС) В конкретния случай не се установява такова задължение да е възникнало в тежест на С. К.. Изрично в решението на директора на ОДОП, с което е отменен първият РА, е посочено, че във връзка с преведените по банковите сметки на жалбоподателя суми от физически лица трябва да се изискат договори, споразумения и др. документи. Посочено е още, че освен от ревизираното лице информацията относно основанията за превода трябва да се изиска и от наредителите на сумите. При повторната ревизия трябва да се предприемат допълнителни процесуални действия по отношение на всяко от физическите лица, които са наредили сумите. Указано е при тези действия от наредителите да се изискат договори, анекси, разплащателни документи и обяснения. Указано е от „Еконт Експрес“ ООД да се изискат четливи копия на съответните разписки. Тези указания не са били изпълнени при повторната ревизия. Това е довело до необоснован и некореспондиращ с доказателствата извод, че за С. К. е възникнало задължение за подаване на декларация. Не са били налице предпоставките на чл. 122, ал. 1, т. 1 от ДОПК. Когато обстоятелството по чл. 122, ал. 1, т. 1 от ДОПК остане недоказано от органите по приходите, е налице съществено нарушение на процесуалните правила при издаването на оспорения РА. (в този смисъл Решение № 6778 / 25.05.2009 г. по адм. д. № 15170 / 2008 г. на ВАС)

Съдът намира, че трябва да се произнесе и по наличието на предпоставките на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК. Това е така, доколкото в Решение № 110 / 24.01.2024 г. на Директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С., с което е потвърден оспореният РА, е посочено, че в случая се касае за укрити доходи от търговска дейност. В това решение е посочено, че са установени обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК, а именно – данни за укрити доходи. Посочено е, че е изготвено Уведомление изх. № Р – 22220621007010 – 113 – 001 / 06.07.2022 г. (това е Уведомлението при първата ревизия). В същото това решение е посочено (л. 16 от делото, с. 5 от решението), че в случая оспорените задължения по ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2017 г. до 31.12.2020 г. са определени по особения ред, поради наличие на обстоятелство по чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК – данни за укрити доходи. Във връзка с това, според настоящия състав не са били налице доказателства, че С. К. укрива доходи. По същество, след отмяната на първия РА в хода на повторната ревизия не са приобщени нови доказателства, които да преодолеят първоначалния дефицит на данни за укрити доходи. Това обстоятелство е било установено в първото решение на директора на ОДОП. И именно в тази насока са били дадените указания, които обаче са останали неизпълнени.

В резултат от първата ревизия е издаден РА № Р – 22220621007010 – 091 – 001 / 01.11.2022 г.. Актът е бил издаден от П. Г. – орган, възложил ревизията, и Ц. Г. Р. – ръководител на ревизията. Този РА е отменен с Решение № 332 от 16.03.2023 г. на директор на Дирекция ОДОП. Както вече беше посочено, дадени са задължителни указания, които да бъдат изпълнени при повторната ревизия. Те могат да се систематизират по следния начин: 1) по отношение на доходите, установени чрез данни от „Еконт експрес“ ООД – да се инициира нова проверка на „Еконт експрес“ ООД, в хода на която да се изискат четливи копия на съответните разписки, удостоверяващи фактическото предаване на паричните средства от наложени платежи и пощенски парични преводи в полза на С. К.; 2) по отношение на преведените по банковите сметки на жалбоподателя суми от физически лица трябва да се изискат договори, споразумения и др. документи, доказващи възникване на правоотношения между страните. Освен от

ревизираното лице С. К., информацията относно основанията за превода трябва да се изиска и от наредителите на сумите. Това налага при повторната ревизия да се предприемат *допълнителни* процесуални действия по отношение на всяко от физическите лица, наредило суми по банковите сметки на жалбоподателя, като при проверките от същите се изиска да представят договори, анекси, разплащателни документи, обяснения и други. 3) Въз основа на събраните доказателства трябва да бъде определен редът за облагане на получените по банковите сметки на жалбоподателя суми – като доходи от дейност като ЕТ или като такива, подлежащи на облагане съгласно чл. 29, ал. 1, т. 2, б. „в“ от ЗДДФЛ, т. е. като доходи от упражняване на занаят, който не се облага с патентен данък по реда на ЗМДТ. Указано е в ревизионния доклад, издаден в резултат на връщането по реда на чл. 155, ал. 4 от ДОПК, да се опише изчерпателно кое от указанията е изпълнено и кое – не, като в последния случай се посочат причините да не бъде изпълнено.

От значение в настоящия случай е и обстоятелството, че при първата ревизия органите по приходите са установили други обстоятелства по реда на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК, различни от тези при повторната, а именно: „налице са данни за укрити приходи или доходи“. (л. 313 от делото, с. 18 от първия РД). На лицето при първото ревизионно производство е било връчено Уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК № P22220621007010 – 113 – 001 / 06.07.2022 г. В него изрично е посочено, че по отношение на К. са установени обстоятелства по т. 2 на чл. 122, ал. 1 от ДОПК, а именно – налице са данни за укрити приходи или доходи.

При повторната ревизия на С. Н. К. е връчено уведомление № P- 22002223001727 – 113 – 001 / 15.08.2023 г. (л. 76 от делото). Уведомлението е връчено на дата 16.08.2023 г. В уведомлението е посочено, че след проверка в регистрите на НАП е установено, че той не е подал годишна данъчна декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ за периода 2015 – 2020 г. вкл. Уведомен е, че това ще доведе до приложението на чл. 122, ал. 1, т. 1 от ДОПК, т. е. прието е, че жалбоподателят К. е бил длъжен да подаде декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ. Налице е противоречие между това, което е прието от органите по приходите. Неясно остава дали е трябвало да се приложи т. 1 (поради неподаване на декларация) или т. 2 (данни за укрити приходи или доходи) на чл. 122, ал. 1 от ДОПК. Противоречието е пренесено и в Решение № 110 от 24.01.2024 г. на директора на Дирекция „ОДОП“, с което е потвърден оспореният пред съда РА. В това решение се препраща към първото уведомление от дата 06.07.2022 г., като в мотивите му се обсъжда само това уведомление и само хипотезата на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК. Уведомление № P- 22002223001727 – 113 – 001 / 15.08.2023 г. не се обсъжда. Не се обсъжда и хипотезата на чл. 122, ал. 1, т. 1 от ДОПК.

На практика, след началото на втората ревизия органите по приходите са посетили адреса на С. Н. К.: [населено място],[жк], [жилищен адрес]. В протокол от 12.07.2023 г., съставен от Т. М., е посочено, че не е открито лице, което да получи определени документи. Протокол с идентично съдържание е съставен и на дата 24.07.2023 г. След това от органите по приходите са издадени две заповеди за изменение на ЗВР (от 28.07.2023 г. и 25.08.2023 г.), с които е удължен срокът за приключване на ревизията (до 01.09.23 г. и до 29.09.2023 г.) Тези действия са извършени от органите по приходите, от момента на издаване на заповедта за възлагане на повторната ревизия (от дата 28.03.2023 г.) до датата на издаване на ревизионния доклад (от дата 13.10.2023 г.) Както вече беше посочено, указанията на директора на дирекция „ОДОП“ са останали неизпълнени.

В хода на повторната ревизия на С. Н. К. е връчено искане за предоставяне на документи и писмени обяснения от дата 04.07.2023 г. В отговор на това искане, от страна на К. на дата 11 август 2023 г. е изпратено (електронно) обяснения. Писмените обяснения на ревизираното лице са допустими писмени доказателства в ревизионното производство, съгласно чл. 56, ал. 1 и ал. 2 ДОПК. В обяснението (л. 71 от делото) С. К. посочва, че няма стопанска дейност като ЕТ. Няма

друга стопанска дейност. Не получава наеми. Не получава пари от други източници по чл. 35 от ЗДДФЛ. Относно получен превод от И. Ч. Ч. посочва, че е близка приятелка. Помогнал ѝ със закупуване на строителни материали, тъй като използва процент отстъпки в складовете. Посочва, че инцидентно е изпращал като пратки стари и непотребни вещи и дрехи. Не е декларирил приходи, доколкото мисли, че няма такива, които да подлежат на деклариране.

По отношение на доходите, установени чрез данни от „Еконт експрес“ ООД

При повторната ревизия е съставен протокол за насрещна проверка на „Еконт Експрес“ ООД. Изготвено е и искане до дружеството за предоставяне на документи и обяснения. В отговор на това от „Еконт Експрес“ ООД по електронен път са изпратени документи и писмени обяснения.

Съдът съобрази правната рамка, и по – точно § 1, т. 9 от Допълнителни разпоредби на Закон за пощенските услуги (ЗПУ). Съгласно тази разпоредба "Пощенски паричен превод" е пощенска услуга, при която в точка за достъп до мрежата на пощенски оператор, лицензиран по чл. 39, т. 3, подателят подава парична сума в брой и нарежда по електронен път или писмено на хартиен носител пълната сума да бъде изплатена в брой на получателя без никаква удръжка. Съгласно § 1, т. 12 от ЗПУ "Наложен платеж" е допълнителна услуга, при която пощенската пратка се доставя на получателя срещу заплащане на определена от подателя сума.

Съдът намира, че в тази си част ревизионният акт е незаконосъобразен. Не се установява по несъмнен начин наличие на доходи от стопанска дейност, респ. на доставки за ревизираното лице. Установяванията, които са направени от органите по приходите в РА, са осъществени въз основа на данни, които са получени от трето неучастващо лице. Това трето неучастващо лице е „Еконт експрес“ ООД. Третото лице е предоставило данни за нуждите на ревизионното производство в табличен обобщен вид и на магнитен носител. Таблиците с обобщена информация (във формат *Excell*), при липсата на оригинални първични документи, не доказват факта на продажбата на стоки чрез куриерски услуги, без отчитане на приходи. Обобщената информация не доказва и факта на получаване на паричната сума за същите тези продажби. За доказателствената стойност на таблиците (във формат *Excell*), които „Еконт експрес“ ООД предоставя на органите по приходите, е налице формирана практика на ВАС (например Решение № 13312 от 09.12.2024 г. по адм. д. № 8140 / 2024 г. на ВАС, Първо отделение). Таблиците (във формат *Excell*) съдържат вторична, обобщена в табличен вид информация, изготвена от трета участваща в спора страна въз основа на издавани РКО, товарителници и получени суми, но същата не може да бъде съобразена без представянето на документите, послужили за съставянето ѝ.

Тезата на органите по приходите е, че електронната справка във формат *Excell* трябва да бъде кредитирана. Основните мотиви за това са, че в нея са посочени номерата и датите на товарителниците за изпратени пратки: офисите на куриера в страната, до които са изпратени пратките, вида на дрехите и тяхното количество, имената на физическите лица, които са ги получили, сумите, които са изплатени на С. К. в офис в [населено място]. Действително, съгласно чл. 54 от ДОПК, допустими доказателства са данните, изпратени по електронен път. Те обаче трябва да са подписани с електронен подпис (арг. от чл. 54, ал. 1, т. 4 ДОПК). Допустимо е като доказателства да се ценят и разпечатки на данни, заверени от органа по приходите, получени на технически носители или по електронен път по реда на [чл. 37, ал. 5 и 6](#), както и получените по установен с нормативен акт ред за събиране и предоставяне на информация от други лица, държавни и общински органи. (чл. 54, ал. 5 от ДОПК). Внимателният преглед на разпечатаната от органите по приходите електронна справка (във формат *Excell*) обаче води до извод, че тя не е „заверена“. По делото (л. 455 – 456) за улеснение от органите по приходите е приложена справката, като тя е заверена по следния начин: „Вярно с екселския файл на „Еконт Експрес“ ООД“. Това заверяване по никакъв начин не придава достоверност на данните в самата разпечатка

на електронната справка.

По делото от „Еконт Експрес“ ООД е изпратена и самата справка във формат *Excell*. Справката е изпратена на CD (л. 384 от делото). Такава справка се съдържа и в CD, приобщено в хода на ревизията (л. 285). При отварянето на справката (таблица *Excell*), която се съдържа в това CD, се установява, че могат свободно да се добавят, изменят или изтриват данни. Тоест няма никаква сигурност, че изпратените и в хода на ревизията и в хода на съдебното производство данни са тези, които са генерирани към момента на твърдяните от органите по приходите плащания с получател С. К.. В самото писмо от „Еконт Експрес“ ООД (л. 381 от делото) е посочено, че търсенето е направено, като е заложен за критерий ЕГН – то на лицето. Таблицата е изготвена въз основа на електронна база данни за периода от 01.01.2017 г. до 31.12.2020 г. Всичко това показва, че не се покриват стандартите, установени в чл. 54 от ДОПК, които са установени, за да гарантират достоверност на приобщените от технически носители данни.

Върховният административен съд е имал възможност да посочи, че таблиците във формат *Excell* не са счетоводен документ, а съдържат вторична, обобщена в табличен вид информация, изготвена от трета неучастваща в спора страна въз основа на издавани разходни ордери, товарителници и получени суми. Тази справка обаче, според ВАС, не може да бъде съобразена без представяне на документите, послужили за съставянето ѝ. Тази информация представена в табличен вид сама по себе си има единствено информативен характер. Направените от органите по приходите изводи относно наличие на осъществен фактически състав на данъчно правна норма са необосновани (в този смисъл Решение № 13312 от 09.12.2024 г. по адм. д. № 8140 / 2024 г. по описа на ВАС, Първо отделение).

Това което е важно обаче е, че всъщност непредставянето на всички документи послужили за съставянето на електронната справка във формат *Excell* обуславят незачитането на доказателствената ѝ сила от настоящия състав, а не обстоятелството, че е представена по делото в електронна форма. От значение за установяване на получаването на конкретни доходи от страна на С. К. са документи, които произлизат от лицето. Според данните „Еконт Експрес“ ООД за изпращането на стоките и за получаването на сумите са съставяни многобройни документи – товарителници, разходни касови ордери и разписки, които са писмени доказателства по смисъла на чл. 49 от ДОПК и по смисъла на чл. 178 от ГПК, приложим в съдебното производство по оспорване на РА на основание чл. 2 от ДР на ДОПК. В писмения отговор на „Еконт Експрес“ ООД е посочено, че се изпращат оригинали на РКО, с които са изплатени суми на С. К. – общо три на брой. Разходният касов ордер притежава материална доказателствена сила. Той е частен свидетелстващ документ, който удостоверява неизгодни за подписалия го К. факти, а именно – получаване на парична сума. В отговора на „Еконт Експрес“ ООД е посочено, че дружеството – куриер не разполага с други оригинални документи. В този смисъл не се приема доводът на ответната страна, че техническият носител (компакт диск) представлява годно доказателствено средство. Очевидно е, че в куриерското дружество е имало оригинални счетоводни документи, които обаче към момента не могат да бъдат представени за нуждите на съдебното производство.

В официалния отговор от „Еконт Експрес“ ООД (л. 381 от делото) е посочено, че С. К. няма договори и споразумения с „Еконт Експрес“ ООД. През 2018 г. в дружество „Еконт Експрес“ ООД е било въведено поетапно преминаване от хартиен носител към електронни изявления. При изплащане на наложен платеж се записва в електронно изявление: три имена и ЕГН на лицето, получаващо сумата от наложения платеж. Приложена е таблица за периода от 01.01.2017 г. до 31.12.2020 г. за всички изпратени пратки и получени наложени платежи. Изпратени си три броя оригинали на разходни касови ордери (РКО) за изплащане на наложени платежи.

Снимките на документи за изплащане в брой на наложени платежи и на парични преводи,

записани на CD не представляват електронен документ и не могат да бъдат приети и ценени от съда. Магнитният носител представлява веществено доказателствено средство по смисъла на чл. 71 от ДОПК, а не писмено доказателство (в този смисъл Решение № 8194 от 03.07.2024 г. по адм. д. № 2484 / 2024 г. на ВАС, Първо отделение). Снимките на документи за изплащане в брой на наложени платежи и на парични преводи не отговарят на критериите, установени в чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) 910 / 2014. Сканираните изображения на документи на оптичен носител и непредставянето им в годен за това вид има за последица несъобразяването им при формиране на фактическите и правни изводи по спора. (в този смисъл относно последиците: Решение № 13312 от 09.12.2024 г. по адм. д. № 8140 / 2024 г. на ВАС, Първо отделение). Снимките на касови ордери, дори разпечатани на хартиен носител, нямат правната характеристика на „заверен препис“ на документа по смисъла на чл. 183 ГПК, нито „електронен документ“ по смисъла на чл. 184 ГПК, във връзка с чл. 3, ал. 1 ЗЕДЕУУ.

Съдът съобрази и заключението на съдебно – почерковата експертиза. Вещото лице е анализирано файловете, които се съдържат в CD, приобщено в хода на съдебното производство, но без парола, които са били разпечатани на хартия. (л. 285) В нея е посочено, че обект на изследване са електрофотографски копия по делото. Те са под формата на типова бланка, изпълнена с компютърен текст и отпечатана на принтерно устройство. Изследваните електрофотографски копия (Електронни изявления) са описани с номера (от 2.3...до 2.10. ...; от 2.13...до 2.61....вкл.) са довели вещото лице до заключението, че срещу „Подпис клиент:“ не е отпечатано името на С. К., а други имена. Само в четири случая (2.1..., 2.2..., 2.11...,2.12....) е отпечатано името С. К.. Електрофотографските копия не могат да бъдат в основата на изводи за наличие на правнозначими факти – получени парични суми от С. К., реализиране на доходи от него, както и осъществяване на дейност с характеристиките на търговска. Тези електрофотографски копия не трябва да бъдат съобразявани от съда при формирането на фактическите и правните му изводи по съществото на спора.

С протоколно определение от дата 09.07.2024 г. съдът е открил производство по реда на чл. 193 от ГПК за оспорване на документите, представени по искане за предоставяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ), изх. № П – 29002923127696 – 040 – 001 от 19.07.2023 г. на „Еконт Експрес“ АД, подробно индивидуализирани в становище на жалбоподателя от дата 08.07.2024 г. От страна на адв. Д. са оспорени електрофотографски копия под формата на типова бланка, изпълнена с компютърен текст и отпечатана на принтерно устройство, номерирани с номера от 2.1....до 2.61....Оспорена е и истинността на съдържанието на таблиците и справките във файловете „изпратени парични преводи“, „изпратени пратки“, „получени наложени платежи“, „получени парични преводи“ и „получени пратки“. Оспорени са като неавтентични всички снимки (файлове) на документи, за които органите по приходите твърдят, че удостоверяват получаването от С. К. суми по наложени платежи – разписки, РКО, товарителници. В открито съдебно заседание е разпределена тежестта на доказване, като тя е на жалбоподателя. Назначена е съдебно – почеркова експертиза.

С Определение № 13776 от дата 02.08.2024 г. съдът е оставил без уважение искането на адв. Д. по чл. 183 от ГПК по отношение на електрофотографски копия под формата на типова бланка, изпълнена с компютърен текст и отпечатана на принтерно устройство, номерирани като файлове от 2.1....до 2.61..... Прието е, че невъзможността за преценка на доказателствата поради непредставянето им в годен за това вид има за последица несъобразяването им при формиране на фактическите и правни изводи при решаване на спора. В този смисъл е Решение № 1105 от 07.02.2022 г., постановено по адм. дело № 6145/2021 г. на Върховния административен съд на Република България, Осмо отделение. Основен мотив за това е обстоятелството, че електронните

изявления по своята същност представляват генерирани справки от информационната система за управление на „Еконт Експрес“ ООД. Генерирането на този вид справки се осъществява от профил в системата, който има администраторски права. Входните данни за генериране на справките се вземат от централната база данни на дружеството, която съхранява информацията в табличен вид. Данните се създават в цифров вид. По тази причина те обективно няма как да бъдат представени в оригинал по делото. Подписите върху тях са цифрови изображения на собственоръчно положен подпис върху таблет с капацитивен екран. При натиск с предмет или пръст върху таблета се отразява изображение.

Във връзка с откритото производство по чл. 193 от ГПК съдът съобрази, че съгласно чл. 194, ал. 3 от ГПК може да се произнесе по оспорването на документа и с решението по делото. Във връзка с това съдът намира, че в доказателствената маса по делото не трябва да бъдат включвани посочените по – горе електрофотографски копия под формата на типова бланка, изпълнена с компютърен текст и отпечатана на принтерно устройство, номерирани с номера от 2.1....до 2.61....В резултат от съдебно – почерковата експертиза се установява, че само в четири случая е отпечатано името на К., а доколкото това са копия на подпис, то в единствения случай, при който вещото лице Д. е установила копие на подпис на К., то не може да се изключи прекопиране. Вещото лице посочва, че по принцип подпис положен на таблет, след това се пренася, това е копие на подпис. (протокол от съдебно заседание от дата 14.01.2025 г., л. 452 от делото). Заключение на вещото лице се кредитира.

В хода на съдебното производство, на основание чл. 192 от ГПК, съдът задължи трето неучастващо в спора лице „Еконт експрес“ ООД да представи в оригинал всички товарителници, РКО, разписки, по силата на които С. Н. К. е получавал суми от наложени платежи и парични преводи през ревизирия период, но същите не са били представени.

Съдът съобрази и заключението на вещото лице А.. В него е посочено, че по делото са налични РКО на „Еконт Експрес“ ООД за изплащане на наложен платеж в размер на 109. 00 лева. Сумите са изплатени на С. К. от „Еконт Експрес“ ООД. В хода на ревизията С. К. е декларирал, че за периода от 25.01.2013 г. до 02.06.2019 г. е работил по трудов договор в „Биотрейд България“ ООД, след което е бил на трудовата борса за срок от 10 месеца. Считано от 02.07.2020 г. е назначен в „Хоум Тайм“ ООД. Изводът се кредитира от съда и съответства на всички останали доказателства по делото.

В хода на съдебното производство е представена молба от страна на процесуалния представител на ответника юрк. К. (л. 358 от делото). В молбата е посочено, че ответникът не притежава оригинали на документи от „Еконт експрес“ ООД. Куриерът е организиран електронно документооборота си и за улеснение на съда са разпечатани получените на магнитен диск документи на хартия. Разпечатаните документи представляват „електронни изявления“. В тях е отразено, че определено лице е получило парична сума. На практика това не е счетоводен документ, а представлява смет на хартиен носител електронен образ.

Невъзможността за преценка на доказателствата поради непредставянето им в годен за това вид има за последица несъобразяването им при формиране на фактическите и правни изводи при решаването на спора, независимо дали същите първоначално са били събрани в хода на ревизията и / или с ангажирани за първи път в съдебното производство. (в този смисъл Решение № 7494 от 18.06.2024 г. по адм. д. № 2017 / 2024 г. на ВАС, Осмо отделение)

От страна на „Еконт Експрес“ ООД са представени 3 броя оригинали на РКО, подписани от С. К.. Тези РКО не са оспорени от жалбоподателя. Същите не могат да доведат до извод, че той системно е осъществявал търговска дейност. В практиката на ВАС е формирано тълкуване на случаи със сходни факти. Представянето в оригинал от „Еконт Експрес“ ООД на 3 бр. разписки и

5 броя РКО, поради изключително малкия си брой, не може да обоснове укриване на приходи от продажби на стоки, респ. наличие на търговска дейност. (в този смисъл Решение № 7494 от 18.06.2024 г. по адм. д. № 2017 / 2024 г. на ВАС, Осмо отделение)

От гледна точка на фактическия състав на чл. 26, ал. 7 от ЗДДФЛ, за да се приеме, че се извършва търговска дейност по занятие, то трябва същата да има постоянен характер, да предполага намерение дейността да е източник на постоянен доход, да е системно и с цел извличане на печалба.

Понятието "търговец" е дефинирано в чл. 1 от ТЗ – всяко физическо или юридическо лице, което по занятие извършва някоя от сделките по ал. 1, т. 1 – 15, или образува предприятие, което по обем и предмет изисква неговите дела да се водят по търговски начин. Определянето на едно физическо лице като търговец не следва от броя на сделките, нито от това дали реализира печалба от тази си дейност (това следва и от директното тълкуване на нормата на чл. 1, ал. 1 от ТЗ), а от това дали извършваната от него дейност по естеството си е организирана като търговска. Във връзка с това съдът не намира, че въз основа на приобщените първични документи – РКО три броя, подписани от С. К., т. е. въз основа на три броя частни документи, които доказват факта, че К. е получил общо сумата от 109 лева (36 лева на дата 04.09.2017 г.; 45. 00 лева на 20.10.2017 г. и 28. 00 лева на дата 25.01.2018 г.), може да се направи обоснован извод за организирана от него по търговски начин дейност.

По отношение доходите, установени от банкови преводи за изработка на мебели и дограма

При формиране на своите правни изводи съдът кредитира заключението на вещото лице А.. Вещото лице е посочило, че входящите преводи по извлечение от банкова сметка № [банкова сметка], за периода от 15.11.2019 г. до 31.12.2020 г. на С. К. в „Юробанк България“ АД (без вътрешнобанкови преводи от сметка в сметка) са в направления, подробно представени в табличен вид. В Таблица № 4 от експертизата е отразено следното: И. Ч. Ч. - Преводи в това число: Доплащане на поръчка 350. 00 лева (2019 г.); Доплащане на поръчка 80. 00 лева (2019 г.); Поръчка на мебели 650. 00 лева (2020 г.); Мивка и смесител 680. 00 лева (2020 г.); Доплащане мебели 630. 00 лева (2020 г.); П. П. П. – Аванс за ПВЦ прозорец 250. 00 лева (2020 г.); С. Й. Б. – Доплащане на дограма 455. 00 лева (2020 г.) „С И В Иванови“ ЕООД – Алуминиева врата 320. 00 лева (2020 г.)

В банковото извлечение са видими и входящи банкови преводи с предназначение, което само по данни от извлечението не би могло да се установи, в това число: BNPP PERSONAL FINANS S A, съгласно договор 7720. 00 лева (2020 г.); С. П. В. – Превод 200. 00 лева (2020 г.); FCECOM SRO доплащане 181. 05 лева (2020 г.); Я. Б. Б. – Аванс по договор 800. 00 лева (2020 г.)

В експертното заключение са отразени входящи преводи от друго естество: Д. П. П. – Преводи в т. ч.: Плащане на два телефона 60. 00 лева (2020 г.); Плащане на телевизор 250. 00 лева (2020 г.); Плащане на два телефона 50. 00 лева. Всичко общо: 360. 00 лева.

Отразени са входящи плащания за обезщетения за безработица 1099. 98 лева (2019 г.); 4766. 78 лева (2020 г.) за периода на извлечението.

Вещото лице е отразило в табличен вид (Таблица № 5) входящи преводи по извлечения от банкова сметка № [банкова сметка] на С. К. в „Пиреос Банк“ АД лева (без вътрешнобанкови преводи). И. Ч. Ч. – Превод: Поръчка на мебели 1800. 00 лева (2019 г.); И. М. В. – Превод: ремонт на дограма 455. 00 лева (2019 г.)

В банковото извлечение са видими и входящи банкови преводи с предназначение, което само по данни от извлечението не би могло да се установи, а именно: Превод от Р. Н. 3472. 78 лева (2019 г.)

Входящи преводи за изплащане на заплата и пенсия – обезщетения за безработица, както следва:

Входящи преводи Б. СР, от „Биотрейд България“ ООД – заплати 5801. 15 лева (2018 г.); 8027. 00 лева (2019 г.); Получена пенсия – Обезщетения за безработица 3928. 50 лева (2019 г.) за периода на извлечението.

Експертното заключение е отразило и входящите преводи съобразно банковото извлечение от банкова сметка № [банкова сметка], за периода от 01.01.2015 г. до 31.12.2018 г. и от 01.01.2020 г. до 31.12.2020 г. на С. Н. К. в банка „ДСК“ АД (без вътрешнобанкови преводи).

В това банковото извлечение са видими входящи банкови преводи, а именно: Превод – В. В. П. 281. 00 лева (2016 г.); превод – Н М HENESS MAURITZ EOOD НМ 20. 98 лева; 242. 28 лева (2017 г.); 107. 95 лева (2018 г.); 315. 34 лева (2020 г.); BNP PARIBAS PERSONAL FINANS EAD – съгласно договор – 13510. 00 лева (2018 г.)

По тези сметки не са установени входящи преводи от „Еконт Експрес“ ООД.

В заключението на вещото лице е посочено, че по делото не се установяват търговски документи (договори, поръчки, експедиционни бележки, приемо – предавателни протоколи), или други данни за взаимоотношенията на С. Н. К. с клиенти за поръчка на мебели, ремонт на дограма, изработка на мебели, доплащане на мебели, аванс прозорец.

По делото не се намират документи за покупки на материали, стоки или услуги от доставчици, които да са осъществени от С. К. и които впоследствие да са били обект на продажба (препродажба) или влягане в готов продукт (стока) за продажба от страна на жалбоподателя.

Съдът намира, че при повторното извършване на ревизията не са изпълнени дадените с Решение № 332 от 16.03.2023 г. на директора на дирекция ОДОП указания. С това решение е отменен първият РА. Ревизиращият екип не е събрал информацията относно основанията за банковите преводи по сметка на С. К. в „Юробанк“ АД. На следващо място, не е изискал тази информация и от наредителите на сумите. В нарушение на дадените от по – горестоящия административен орган указания, не са предприети допълнителни процесуални действия по отношение на всяко от физическите лица, наредило суми по банковите сметки на жалбоподателя, като при проверките от същите се изиска да представят договори, анекси, разплащателни документи, обяснения и други. Обратно на дадените указания не са посочени причините за неизпълнение. Всъщност част от причините са посочени за първи път в допълнение към писмени бележки, депозирани от юрисконсулт К. (л. 600 от делото). В тези бележки е посочено, че на наредителите – физически лица не са извършени насрещни проверки поради липса на данни за ЕГН, адрес и т. н. Посоченото обаче не може да се приеме за достатъчен аргумент, който да доведе до ситуация, при която трудностите в процеса на доказване, пред които са били изправени органите по приходите, да се тълкуват в тежест на ревизираното лице. Не се споделя посоченото в писмените бележки на ответната страна, че е безспорно доказано извършването на услуги под формата на изработка на мебели и ремонт на дограма от страна на С. К. срещу заплащане. Неясно остава и обстоятелството, защо в писмените бележки на юрисконсулт К. е посочено, че установените с РА суми трябва да се обложат със ставка 10 на сто (л. 600 от делото), а навсякъде по делото се твърди, че К. трябва да се обложи със ставка 15 на сто, като в хода на ревизионното производство е приложена разпоредбата на чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ - размерът на данъка върху годишната данъчна основа за доходите от стопанска дейност като едноличен търговец, както и за доходите от стопанска дейност по чл. 29а се определя, като годишната данъчна основа по чл. 28, ал. 2 се умножи по данъчна ставка 15 на сто.

Всъщност при изпълнението на указанията органите по приходите са се ограничили до констатацията, че при предходното ревизионно производство са установени данни за получавани от С. Н. К. парични суми. Сумите са получавани от жалбоподателя по негови банкови сметки в „Юробанк“ АД. Посочвано е основание: „поръчка мебели“, „аванс прозорец“, „ремонт дограма“,

„за изработка на мебели“, „доплащане мебели“ и др. Ревизиращият екип приема, че получените по банков път парични средства са платени суми за поръчка и изработка на мебели. Общо за 2018 г. – 2000. 00 лева; за 2019 г. – 11167. 78 лева; за 2020 г. – 7701. 05 лева.

Тези извода на органите по приходите са абсолютно необосновани. Нещо повече – те са резултат от неизпълнението на дадените в Решение № 332 от 16.03.2023 г. на директора на дирекция ОДОП задължителни указания. В случай че тези указания бяха изпълнени, то вероятно органите по приходите щяха да стигнат до различен извод. На практика не е осъществена процесуална активност в указаната от директора на дирекция „ОДОП“ насока. Необоснован се явява изводът, че само въз основа на основанието за банковия превод може да се направи категоричен извод за осъществяване на системна дейност от страна на жалбоподателя, която да се изразява в поръчки и изработка на мебели. Практиката на ВАС приема, че органите по приходите носят тежестта да докажат, че са налице обстоятелствата по чл. 122, ал. 1 ДОПК за провеждане на ревизията при особени случаи. (в този смисъл Решение № 13312 от 09.12.2024 г. по адм. д. № 8140 / 2024 г. на ВАС, Първо отделение) С тази тежест, по отношение на факта „изработка и продажба на мебели“, органите по приходите не са се справили. Изводите им се основават единствено на основанията за банковите преводи. Тези основания сами по себе си не водят до еднозначен извод, че С. К. е осъществявал системно изработка и продажба на мебели. Обстоятелство, което се съдържа и в мотивите на първото решение на директора на дирекция „ОДОП“.

За пълнота трябва да се посочи, че първият РА е отменен на основание чл. 155, ал. 4, т. 1 ДОПК. Тази разпоредба гласи, че РА се отменя изцяло и преписката се връща на органа, издал заповедта за възлагане на ревизията, със задължителни указания за издаване на нов ревизионен акт в случаите на 1. Непълнота на доказателствата, когато решаващия орган не може да ги събере в хода на производството по обжалването. В решението изрично е посочено, че причина за извършване на повторната ревизия е неизяснена фактическа обстановка и непълнота на доказателствата. (л. 291 от делото).

По делото е налице протокол АА № 1967306 (л. 203 – 204 от делото). С този протокол са били приобщени данните и доказателствата, събрани в хода на предходната ревизия, приключила с РА № Р – 222206210070 – 091 – 001 / 01.11.22 г. Били са изготвени заповеди за изменение на ЗВР, искане за предоставяне на документи (от жалбоподателя и от „Еконт Експрес“ ООД), протоколи за посещение на адреса на жалбоподателя, протокол за приобщаване на материалите от предходната ревизия и др. Не са изпълнени указанията да се събере информацията относно основанията за превода, не е изискана тази информация и от наредителите на сумите. Не са предприети *допълнителни* процесуални действия по отношение на *всяко* от физическите лица, наредило суми по банковите сметки на жалбоподателя, като при проверките от същите се изиска да представят договори, анекси, разплащателни документи, обяснения и други.

Съгласно принципа за обективност по чл. 3, ал. 3 от ДОПК, истината за фактите се установява по реда и със средствата, предвидени в този кодекс. По силата на чл. 37, ал. 1 от ДОПК доказателствата се събират служебно от органите по приходите. Доказателствената тежест за установяване на данните за укриване на доходи от продажби, за които е дължим данък по чл. 48, ал. 2 ЗДДФЛ, е на органите по приходите и в случая не е изпълнена (в този смисъл Решение № 8194 от 03.07.2024 г. по адм. д. № 2484 / 2024 г. на ВАС, Първо отделение). Процесуалното бездействие на органите по приходите е довело до неустановеност на основните спорни в процеса факти – неотчетени доходи в определен размер от жалбоподателя и то от осъществена от него търговска дейност за ревизираните периоди.

По отношение на разноските

С оглед изхода на спора на жалбоподателя се дължат разноски. В хода на съдебното производство

са заплатени депозити за вещи лица. Внесен е депозит от 500 лева за ССЧЕ. Внесен е и депозит от 500 лева за съдебно –почеркова експертиза. Внесена е и държавна такса в размер на 10 лева. От двете страни са внесени депозити за назначената от съда ССЧЕ в размер на по 200 лева (на дата 02.04.2025 г. от жалбоподателя и на дата 28.04.2025 г. от ответната страна). Отделно от двете страни са внесени суми по допълнително определеното от съда възнаграждение на вещото лице – по 175 лева (на дата 14.07.2025 г. от страна на ответната страна и на дата 24.07.2025 г. от жалбоподателя). Тоест сумата, внесена от жалбоподателя, която представлява разноси по делото, е в общ размер на 1385. 00 лева.

Процесуалното представителство от страна на адв. Д. Д. е осъществено безплатно в хипотезата на чл. 38, ал. 2 от ЗАдв. Посочено е, че жалбоподателят е материално затруднен. В хода по същество адв. Д. е заявил искане за присъждане на разноси. Адвокатът има право на адвокатско възнаграждение, което съдът определя в размер не по – нисък от предвидения в наредбата по чл. 36, ал. 2 от ЗАдв. С оглед изхода на спора адвокатско възнаграждение се дължи.

Приложима е разпоредбата на чл. 7, ал. 2, т. 2 от Наредба № 1 за възнаграждения за адвокатска работа - при интерес от 1000 до 10 000 лв. – възнаграждението се определя от сбора от 400 лв. плюс 10 % за горницата над 1000 лв. Материалният интерес по делото е данък по ЗДДФЛ в размер на 6816. 89 лева и лихви в размер на 3002. 64 лева, т. е. общият материален интерес е в размер на 9819. 53 лева. При прилагане на чл. 7, ал. 2, т. 2 от Наредба № 1 за възнаграждения за адвокатска работа съдът определя възнаграждение на адв. Д. Д. в размер на 1300 лева.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, I отделение, 45 – ти състав

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба на С. Н. К., с постоянен адрес: [населено място], ж. к. Х. Д., [жилищен адрес] етаж 8, ап. 47, РА № Р – 22002223001727 – 091 – 001 / 13.11.2023 г., издаден от П. Г. Г., орган възложил ревизията и Т. Б. Н., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията при ТД на НАП – С., потвърден с Решение № 110 / 24.01.2024 г. на Директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С..

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати по разноси по делото в полза на С. Н. К., ЕГН [ЕГН], в размер на 1385. 00 лева.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати по разноси по делото в полза на адв. Д. П. Д. – АК – С. възнаграждение за адвокат в размер на 1300 лева.

Решението подлежи на касационно обжалване пред ВАС на Република България в 14 – дневен срок от получаване на препис от решението.