

РЕШЕНИЕ

№ 14051

гр. София, 24.04.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 74 състав, в публично заседание на 07.04.2025 г. в следния състав:

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **2227** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от Данъчно-осигурителният процесуален кодекс/ДОПК/.

Образувано е по жалба на Е. К.,[ЕГН],чрез адв.Д. с посочен съдебен адрес: [населено място], ул.“К. Б. I“ № 97, офис 10, тел.: [ЕГН],ал.адрес: [електронна поща], срещу Ревизионен акт № 22002223001728-091-001/13.11.2023г. издаден от П. Г., начаник отдел,в качеството и на орган,възложил ревизията и Т. Н., главен инспектор по приходите, в качеството му на ръководител на ревизията – и двамата при ТД на НАП – С., в частта с която е потвърден с решение № 111 от 27.01.2024г. на директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП,с която за периодите от 01.01.2016г. до 31.12.2020г. по отношение на жалбоподателката са установени задължения по чл. 48 ал.2 от ЗДДФЛ и са начислени лихви.

Иска се отмяна на оспореният акт,тъй като:

При издаване ЗВР са нарушени чл.112,чл.113,чл.114 ал.2 от ДОПК – не е било налице надлежно оправомощаване за издаване на ЗВР, липсва такова определяне и делегиране на правомощия по смисъла на чл.112 ал.2 т.1 ДОПК.

Не е налице идентичност на лицата съставили РД и тези издали РА,документите не са подписали валидно с КЕП.

Извършеният анализ в производството не е на база доказателства по реда на чл.37 ДОПК а въз основа нерегламентирани способности при неспазване изискването за проверка истинността и автентичността на представените данни.

Налице е материална незаконосъобразност - нарушение на чл.26 ал.7 ЗДДФЛ. Не е налице

реализиран доход от регулярна,облагаема търговска дейност, като не е отчетено и,че са направени съответните разходи. Неаргументирано е приложена процедурата по чл.122 ал.1 т.2 ДОПК, тъй като нито в РА,нито в решението на директора на дирекция ОДОП има обосновка или твърдение за укрити приходи. От данните съдържащи се в представените справки и таблици не може да се направи извод да получаване суми в брой от жалбоподателя,както и изпращане на конкретни стоки от него.

Оспорват се и представените от Е. и С. РКО и файл с всички пощенски пратки до Е. К. за период от 01.01.2015г.-31.12.2020г.Липсват писмени документи,които да установяват получени от не приходи от наложи платели и парични преводи,както и за получени и изпратени от нея пратки.Дори да са подписани с електронен подпис на двете дружества, посочените справки не представляват електронен документ по смисъла на чл.3 от ЗЕДЕУУ. Освен това съдържат неверни и дублирани данни. Твърди още,че не е подписван нито един от документите съдържащи се в е.мейлите на Е. експрес или С.,съдържащи справки,файлове и снимки и не е получавала съответните суми.Възразява срещу автентичността им.Възразява и срещу истинността им. По аналогичен начин възразява и срещу файловете съдържащи снимки на документи доказващи плащане в брой на наложен платеж.Успоредно с това – посочените файлове,снимки и справки не съдържат дата и година на издаване и съставяне, не съдържат едновременно подпис на подател и получател,суми за продажна цена и зцена на доставка,предмет на доставка.

Отговорната страна – директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП изразява становище за неоснователност на жалбата с аргументи,аналогични с изложените в постановеното от него решение и които ще бъдат възпроизведени в относимата си част по-долу.

Процесната жалба е допустима,като подадена в срок,срещу подлежащ на обжалване акт, от активно легитимирано лице, при спазване изискванията за форма, съдържание и приложения и при липса на отрицателни процесуални предпоставки.

По съществото на спора, с оглед твърденията на страните и предмета на служебна проверка,съдът съобрази:

Ревизионното производство е образувано във връзка с Решение №333/16.03.2023 г. на директора на дирекция ОДОП и на основание Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22002223001728-020-001 от 28.03.2023г.,изменена със Заповеди от 10.05.2023г., 15.06.2023 г., 17.07.2023 г. и от 15.08.2023 г., издадени от П. Г., на длъжност началник отдел „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01 -849 от 31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С.. Предмета на производството е извършване на ревизия на Е. К. за определяне на данък върху доходите от дейност като ЕТ за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2020 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/№Р-22002223001728-092-001/09.10.2023 г., връчен на 16.10.2023 г., срещу който не е подадено възражение. Като следствие е постановен РА №Р-22002223001728-091-001/13.11.2022 г., издаден от П. Г. - орган, възложил ревизията и Т. Б. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, връчен на 20.11.2023 г.

Установено е,че Е. К. е местно физическо лице и на основание чл. 4, ал. 1 във връзка с чл. 6 от ЗДДФЛ е данъчно задължено лице за доходи, произтичащи от източници в Република България и чужбина. Лицето е семейно, с две непълнолетни деца. Същото не е подавало декларации по чл. 50 от ЗДДФЛ.

В отговор на Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ изх. № Р-22002223001728-040-001/12.04.2023 г., ревизираното лице е декларирано, че през м.

03.2020 г. е придобило дял от собственост на гараж и склад, чрез ЧСИ. Има отпуснат ипотечен кредит през м. 11.2007 г. за сумата от 35 000,00 евро. Заявило е, че инцидентно е изпращало стари и непотребни вещи и дрехи, като няма спомен за техния вид, количеството получатели.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени проверки на „СПИДИ“ ЕАД,[ЕИК] и „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД, ЕИК I17047646. От куриерските дружества са представени справки с данни за изпратените от жалбоподателката пратки, съдържащи различни дрехи /блузи, рокли, панталони, туники и др./, номера на товарителниците, датите на доставки, имената на получателите на пратките и мястото на получаването им, събраните суми от паричните преводи и наложените платежи в размер на 64 923,64 лв. за 2015 г., 48 103,22 лв. за 2016 г., 15 107,24 лв. за 2017 г., 17 334,60 лв. за 2018 г., 44 996,50 лв. за 2019 г. и 81 736,94 лв. за 2020 г. Към справките от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД са приложени електронни изявления, а към тези от „СПИДИ“ ЕАД - разходни касови ордери за подлежащите на изплащане суми.

С Протокол №1967308/18.03.2023 г. са приобщени доказателства, събрани от предходното ревизионно производство на лицето.

Въз основа на събраните доказателства е констатирано, че за ревизираните периоди от 01.01.2015 г. до 31.12.2020 г. Е. К. е реализирала облагаеми доходи по чл. 12, ал. 1 от ЗДДФЛ в размер на 272 202,14 лв., за които не са подадени декларации по чл. 50 от ЗДДФЛ. Изводът да укрита доходи е направен на база предоставената информация от куриерските дружества за изплатени в брой суми на ревизираното лице, събрани при доставката на заявените от клиентите пратки.

На тази база е прието, че в случая се касае за укрита доходи от търговска дейност, подлежащи на облагане по реда на ЗДДФЛ. При определяне на данъчната основа е приложен особеният ред по ДОПК, поради установено обстоятелство по чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК - данни за укрита доходи. На основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК е изготвено уведомление изх. №Р-22002223001728-113-001/15.08.2023 г., връчено на лицето на 15.08.2023 г.с което жалбоподателят е уведомен, че върху доходите от дейност като ЕТ за ревизираните периоди, данъчната основа ще бъде определена по реда на чл. 122 и следващите от ДОПК, като му е предоставена възможност в 14-дневен срок да представи доказателства и да вземе становище. Лицето не е представило документи.

Така е установено, че жалбоподателката осъществява търговска дейност по занятие по смисъла на чл. 1, ал. 1, т. 1 от ТЗ - продажба на стоки /дрехи/, доставени до клиенти посредством „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД и „СПИДИ“ ЕАД, чрез която дейност реализира доходи, подлежащи на облагане по реда на ЗДДФЛ. Данъчната основа за облагане като ЕТ за ревизираните периоди е формирана като изплатените от горепосочените дружества суми са намалени с разходите, определени въз основа на получените от куриерските дружества данни за направени от лицето парични преводи във връзка с осъществената дейност, съответно в размер на 584,51 лв. за 2015 г., 733,44 лв. за 2016 г., 285,38 лв. за 2017 г., 299,74 лв. за 2018 г., 975,99 лв. за 2019 г. и 1974,24 лв. за 2020 г.

След анализ на относимите към ревизираното лице обстоятелства по чл. 122, ал. 2 от ДОПК, е определена данъчна основ за облагане за периодите от 2015 г. до 2020 г. и дължим данък по чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ, при данъчна ставка 15%, както следва:

за 2015 г. данъчна основа 64 339,13 лв., върху която се следва данък в размер на 9 650,87 лв.;

за 2016 г. данъчна основа 47 369,78 лв., върху която се следва данък в размер на 7 105,47

лв.;

за 2017 г. данъчна основа 14 821,86 лв., върху която се следва данък в размер на 2 223,28 лв.;

за 2018 г. данъчна основа 17 035,16 лв., върху която се следва данък в размер на 2 555,27 лв.;

2019 г. данъчна основа 44 020,51 лв., върху която се следва данък в размер на 6 603,08 лв.;

2020 г. данъчна основа 79 762,70 лв., върху която се следва данък в размер на 11 964,40 лв.

На тази база съдът приема:

По преписката е приложена заповед от 31.10.2022г. с която и на основание чл.112 ал.2 т.1 от ДОПК директора на ТД на НАП – С. определя в раздел Първи лицата, които да изпълняват функциите на орган по възлагане на ревизия, сред които и по т.12 - П. Г.. Поради това и противно на твърденията в жалбата следва да се приеме, че ЗВР е постановена от компетентен орган. С процесната ЗВР от 28.03.2023г. са определени членове на ревициращия екип – Т. Н./ръководител/ и Л. П.. Със ЗИЗВР от 15.06.2023г. за член на ревициращият екип наместо от Л. П. е определена Т. М.. Процесният РД е подписан от Т. Н. и Т. М. и в този смисъл същият е в съответствие с чл.117 ал.1 ДОПК. Успоредно с това същият отговаря и на изискванията за форма и съдържание по чл.117 ал.2 ДОПК.

Като продължение – РА е подписан от П. Г./възложила ревизията/ и Т. Н. /ръководител на ревициращият екип/. Поради това и същият е в съответствие с чл. 119 ал.2 ДОПК а възраженията на жалбоподателя в обратния смисъл са неоснователни и следва да се отхвърлят.

При извършване на ревизията не се установяват допуснати процесуални нарушения, като всички подлежащи на връчване актове са връчени на лицето с надлежно удостоверяване на връчването/по ел.път/, като е обезпечено правото му на участие в производството. Доказателствата са събрани по годин начин чрез легитимни способности, а дококо същите по своето естество са в състояние да установяват релевантните за спора факти е въпрос, който съдът ще обсъди по същество.

Следва да се посочи, че при провеждане на ревизионно производство по особения ред на чл. 122 ДОПК, какъвто е и процесният случай, в тежест на органа по приходите е да установи основанията за извършване на ревизия при особени случаи, както и спазването на императивния процесуален ред за това, като по аргумент от чл. 124, ал. 2 ДОПК доказателствената тежест за установяване на обстоятелство по ал. 1 на чл. 122 ДОПК е на органите по приходите.

За да обосноват извършване на ревизия в особени случаи, органите по приходите са се позовали на извършена проверка на Е. Е. АД и С. АД във връзка с които е съставен и ПИНП, в рамките на която са представени справки в ел.вид за изплатените от дружествата на Е. К. суми от наложи платени, пощенски парични преводи, видно от които за 2016г. жалбоподателката е получила общо по години – за 2016г.- 48103.22лв., за 2017г.-15107.24лв., за 2018г.-17334.60лв, за 2019г.-44996.502лв и за 2020г.- 81736.94лв.

Ревизираното лице е едноличен собственик на капитала на С.-М“ЕООД но получените от нея суми не са отчетени като приходи в счетоводството на това дружество и не са декларирани в подадените ГДД по чл.92 ЗКПО. На тази база е прието, че същите представляват доходи от търговска дейност – търговия със стоки, реализирана чрез посочените куриерски дружества с наложен платеж и подлежащи на облагане на основание чл.26 ал.7 ЗДДФЛ.

Установени са всички направени от лицето разходи и притежавани активи в т.ч. и парични средства в брой. От направена справка за обявени продажби от регистрирани по ЗДДС лица е установено, че Е. К. в разглеждания период е издала фактури към доставчици – за 2016г. – за 1304,58лв., за 2017г.-2425,17лв. за 2018г.-1933,76лв., за 2019г.-3041,53лв. и за 2020г. – 3569,03лв., установени са и разходи извършени от нея по години за 016г-733,44лв,2017-258,38лв.,2018-299,47лв.,2019-975,99лв.,2020-1974,22лв.

На тази база са констатирани обстоятелства по чл.122 ал.1 т.2 и т.5 ДОПК поради което е преминато към определяне основата за облагане по реда на чл.122-124 ДОПК, като са отчетени наличните данни за извършени разходи и реализирани приходи.

Съдът, като е съобразил, че съгласно трайната практика на ВАС, а именно, че приетите от данъчните органи доказателства от куриерските дружества на електронен носител, не са официални документи, нито електронни такива, а са писмени доказателства/виж Решение № 5116 от 24.04.2024 г. на ВАС по адм. д. № 11721/2023 г. Решение № 11605 от 27.11.2023 г. на ВАС по адм. д. № 5375/2023 и др./ не е уважил искането на жалбоподателя да бъде открито производство по оспорване на автентичност на официални документи. Като контратеза обаче и с оглед доказателствената тежест в хипотезата на чл.122 и сл. от ДОПК съдът е допуснал оспорване истинност на частни документи и е назначил и съдебно-счетоводна и съдебно-графологична експертиза с цел установяване автентичността на положеният подпис в представените чрез куриерските дружества доказателства, както и да бъде установена общата сума на получените от жалбоподателя наложили плащания, налице ли са дублирани записи и на тази база – на каква стойност следва да бъде изчислен данък по ЗДДФЛ и лихви върху него.

Видно от заключенията на вещните лица, които съдът приема като неоспорени и изготвени в съответствие с поставените задачи, при голям метод на анализ, от експерти, притежаващи необходимата компетентност, включени в списъка с вещи лица, в чиято безпристрастност не е налице основание за съмнение, се установява:

По допуснатата съдебно-почеркова/графологична/ експертиза:

Обектите на експертизата са изследвани в представените електрофотографски копия по делото под формата на типова бланка образец на Е. Е. изпълнена с компютърен текст и отпечатана от принтерно устройство.

Така в изявленията в периода от 03.26 до 3.177 срещу „подпис клиент“ изобщо не е отпечатано името на Е. К., а други имена, като само в изявления от 31. До 3.25 и 3.178 до 3.195 е отпечатано името Е. К.. Като изображенията в подписите на електронните изявления от 3.178 до 3.195 вероятно не са положени от Е. К., а от 3.1.20180423_743f856a708ac8b7097f6630e10cb34299c94187.pdf /по-долу 3.1./ до 3.25.20180918_306469c3c7d1700186c4d5cda67217c223ab0976.pdf /по-нататък 3.25/ са копия на подписи положени от Е. К.. По отношение на тези подписи при изслушването си в о.с.з. вещното лице е заявило изрично, че заключението му за подписите положени под изявления от 3.1. до 3.25 стои извън документа. И когато изследва копие на подпис не може да сравни тези признаци, които показват дали има някаква нама – копиране, пренасяне, имитация и т.н. Успоредно с това обаче и видно от заключението, по електронни изявление от 3.1. до 3.25. се установяват съвпадения в общите и частни признаци на почерка, съществени, устойчиви и характеризиращи писмено двигателните навици на лицето. Същите са копия на подписи положени от жалбоподателя.

По допуснатата съдебно-счетоводна експертиза:

Постановата задача изисква отговор на въпроса – след като се вземат само оригиналните

първични счетоводни документи, съдържащи подпис на лицето, които са били цитирани в ревизионното производство, да се посочи на каква стойност възлизат получените суми по наложни платежи и на каква стойност следва да се определи задължението за годишен авансов данък по ЗДДФЛ и лихвата за забава. Както и дали са дублирани записи в таблиците и справките приложени на ел. носител, какъв е размерът на приходите по месеци след запознаване с оригиналите на документи удостоверяващи получени суми по наложните плажени, без дублираните записи.

Вещото лице е установил, че от С. са представени 9бр. РКО от 07.03.2020г. до 09.12.2020г. на обща стойност 2324лв., както и 361бр. РКО за периода от 01.01.2016г. до 30.12.2020г., но реално са представени за периода 10.01.2019г.-05.10.2020г., както следва за 2019г. на стойност 13512 и за 2020 на стойност 10 142лв. Или общо за 2019г. – 13 512лв и за 2020г. – 2324лв.

От Е. няма представени оригинали, такива са представени само от С.. На тази база и при анализ на представените от С. оригинали размерът за дължимият данък е определен общо на 3896,70лв. и лихви за забава 1282,68лв. изчислени върху стойност на оригинали на РКО в размер на 25978лв. общо.

При изслушване на вещото лице ответника е заявил, че данъчната основа по получените от С. суми не такава, в РА е значително по-голяма, и не е само върху 9бр. РКО, като С. представя само 9бр., но за по-старите години не са длъжни да съхраняват документи.

В допълнително назначена ССЧЕ вещото лице отговаря, че върху сумата от 2324 за 2020г. размерът на задължението възлиза на 348,60лв и от 01.05.2021г. до датата на РА върху главница от 348,60лв. се дължи лихва в размер на 96,36лв.

Успоредно с това в рамките на производството съдът е указвал:

Веднъж на трети, неучастващи лица, а именно: на „Еконт експрес“ ЕООД (или негов провoприемник при промяна на правно-организационната форма), да представи в оригинал или в официално заверен препис документите представени по ИПДПОЗЛ изх.№ П_29002923127847-040-001 от 19.07.2023 г. и на „Спиди“ АД - да представи в оригинал или в официално заверен препис документите представени по ИПДПОЗЛ № П-29002923127693-040-001 от 19.07.2023 г.

Втори път, на на ответника е указано да посочи и индивидуализира точно и ясно документите предмет на анализ в ревизионния доклад, послужили като основание за установяване оспорения ревизионен акт за които е прието, че носят подпис на жалбоподателя, алтернативно и чрез референция към материалите по делото/преписката да посочи къде точно са представени а при отрицателен отговор - да представи същите в оригинал, както и изрично да заяви твърди ли, че посочените подписи под документите са на хартиен носител или са положени чрез електронно устройство.

По повод представените от „Еконт Експрес“ АД съдът установява, че същите са представени чрез линк са с изтекъл достъп до данните. Данните са свалени на хартиен носител от съдебния секретар и деловодителя към състава и са налични по делото.

Освен това съдът е указал изрично и на ответника да представи всички документи от С. АД на които се позовава в подкрепа законосъобразността на постановеният и

оспорван акт- в електронен вид на електронен носител или в оригинал, в т.ч. и на първични такива, въз основа на които са създадени конкретно представените в преписката,като е издал и връчил съдебно удостоверение, по силата на което същият да се снабди в електронен вид на електронен носител или в оригинал на всички документи от С. АД на които се позовава в подкрепа законосъобразността на постановеният и оспорван акт.

Видно от всички данни по делото съдът служебно, с нарочно определение и във връзка с искането на жалбоподателя за откриване производство о оспорване на документи е задължил третите неучастващи лица да представят документи. Налце е изрично издадено съдебно удостоверение на ответника насочено към снабдяване с доказателства в подкрепа на изложеното в РА. Така и с определение № 11061 от 08.07.2024г. по настоящото дело е приканил ответника да ангажира необходимите доказателства на които се позовава за целите на допуснатото оспорване на документи. Т.е. съдът е проявил всички възможни форми на служебна процесуална активност, освен лична проверка в счетоводствата на дружествата, каквато компетенция съдът не притежава, притежават органите оп приходите и същата освен,че им е указана им е предоставен и нужният правен инструментариум за снабдяване с доказателства.

Такива от ответника не са ангажирани.Не е отправено и доказателствено искане в тази насока.

Конкретната ревизия е протекла и завършващите я констатациите,респ. определените задължения са формирани въз основа на хипотезата на чл.122 ал.1 т. ДОПК.

Посочената норма недвусмислено предвижда,че органът по приходите може да приложи установения от съответния закон размер на данъка към определена от него по реда на ал. 2 основа, когато са налице данни за укрити приходи или доходи. В случая ревизиращите са се позовали на наличието на данни за укрити доходи.

По отношение на тези реализирани чрез продажби с наложен платен от Е. Е. АД ревизиращите са се позовали на справка в електронен вид съдържаща информация за изплатените суми от наложени платежи,пощенски парични преводи, а по отношение на изплатените суми от С. – на РКО и файл за всички пощенски пратки и наложни платежи на Е. К..

Видно от заключението по съдебно графологична експертиза обаче, във връзка с куриерски и платежни услуги на фирма Е. Е. АД в изявленията в под номера от 03.26 до 3.177 срещу „подпис клиент“ изобщо не е отпечатано името на Е. К.,а други имена, като само в изявления от 3.1. до 3.25 и 3.178 до 3.195 е отпечатано името Е. К..

Всъщност,съдът след самостоятелен анализ на приложените копия на изявления/ел.диск на л.144 от делото/, установи,че под тях стоят коренно различни имена,като само малка част от тях илюстративно си заслужава да се посочат М. К., П. П., бутик „Карма“, А. М., С. Д., Т. А., И. Ч., Д. К., К. Унг, Е. Б., Р. И., К. М., А. А. и т.н. и т.н.В тази връзка непонятно е как и защо същите са приобщени към ревизията и как въз основа на същите е преминато към реализиране отговорност на

Е. К. за публични задължения.

Като продължение вещото лице ясно заявявава, че изображенията в подписите на електронните изявления от 3.178 до 3.195 вероятно не са положени от Е. К., а от 3.1. до 3.25 са копия на подписи положени от Е. К.. По отношение на тези подписи при изслушването си в о.с.з. вещото лице е заявило изрично, че заключението му за подписите положени под изявления от 3.1. до 3.25 стои извън документа. И когато изследва копие на подпис не може да сравни тези признаци, които показват дали има някаква намеса – копиране, пренасяне, имитация и т.н.

При третиране доказателствената тежест на посочените документи съдът отчита наличието на противоречива практика на ВАС. От една страна могат да се посочат решения по дела № 4748/2023 г., № 5375/2023, № 9264/2019 г., № 9700/2020 г. и мн. др., съгласно която практика такива справки и таблици, не съставляват електронен документ по смисъла на чл. 184 от ГПК във връзка с чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, изобщо нямат характер на счетоводен документ и съдържат вторична, обобщена в табличен вид информация, съставена от трета, неучастваща в спора страна. В тази насока и не могат да бъдат приети и анализирани като писмени доказателства и направените и приложени по делото разпечатки на фотоснимките на документи от представените магнитни носители, защото същите не съставляват препис от документ по смисъла на чл. 183 от ГПК, поради което наличието или липсата им по делото е ирелевантна в случая. Сиреч, приходната администрация на практика е изградила изводите си относно определяне на основата за облагане с данъци въз основа данни, цитирани от приходната администрация за извършена проверка на информация, съдържаща се на диск, получен в отговор на ИПДПОТЛ, а не на годни доказателства за конкретно реализираните от страна на жалбоподателя приходи, от които не може да се направи обоснован извод за реално извършени продажби и получени приходи именно в сочения размер по РД.

От друга страна, съдът се стреми да съобрази и разрешението дадено от касационните състави по адм.д. № 5914/2024г., № 8034/2024г., № 7355/2022г., № 12857/2021г. към които реферира ответника, както и други установени служебно позволяващи съставомерно кредитиране на посочените документи.

Настоящият състав обаче установява пълната невъзможност представената по делото справка от Е./формат xl/ да бъде едностранно и еднозначно обвързана с ревизираното лице. В този смисъл и следвайки практиката на ВАС посочена в тези/последно цитираните/ актове съдът се съобразява, че представената справка от Е. Е. АД може да бъде годно доказателствено средство, но категорично приема, че това доказателство не може да бъде обвързано с ревизираното лице, така, че да му бъде противопоставено. Както по съществото на спора, така и с оглед приложимостта на чл.122 ал.1 т.2 ДОПК. Посочената справка представлява едностранно изготвен, изходящ от трето лице документ, и в този смисъл същата може да бъде най-много третирана като косвено доказателство, чиито анализ би бил меродавен при наличие на друго, пряко свързващо конкретните доставки и получени платежи с дейността на Е. К..

По силата на чл.180 ГПК частни документи, подписани от лицата, които са ги

издали, съставляват доказателство, че изявленията, които се съдържат в тях, са направени от тези лица. В настоящият казус е налице едностранен частен документ, което позволява същият да се приеме единствено като изявление от издателя му, без обвързваща сила по отношение на жалбоподателката.

Упоредно с това, обаче заключението по проведената съдебно графологична експертиза ясно посочва, че подписите в електронните изявления приложени по делото, изявления от 3.1. до 3.25. са копия на подписи на Е. К.. В този смисъл като положени върху електронно устройство, четец на подписи, подписите отразяват изявление на жалбоподателката и я обвързват.

Следвайки тази линия на възприятие, съдът приема, че следва да се кредитират представените от С. АД оригинали на РКО. Същите като носещи подпис на жалбоподателката са и пряко противопоставими и обвързват съда. Противно на твърденията на ответника обаче, наличието на представените само 9бр. РКО позволява съдът да анализира само и единствено тях. Към тях следва да се добавят и заверените от С. копия на РКО, носещи подписа на жалбоподателката, които макар и копия отразяват наличието на двустранни отношения, същите са заверени от дружеството и като такива не породят съмнение относно обективизираното в тях волеизявление на страните по предаване на получени суми. Още повече, че същите вече се подкрепят и косвено от представената от С. АД справка за изплатени суми. Към тях следва да се добавят и сумите по електронни изявления от 3.1. до 3.25 по отношение на доставчика ЕКПОНТ Е. АД. И в тази връзка може да се приеме, че РА по отношение на този доставчик е доказан и обоснован. При липса на оригинални документи и с оглед установената противоречива практика на ВАС, съдът намира, че разрешението на спора допуска и предполага извършване на проверка и изграждане на изводи и върху техни копия, в хипотезата на чл. 183 ал.2 ГПК – заверен електронен образ. Още повече, че са налице данни, че оригинали не се съхраняват изобщо и такива не са представени по делото предвид начина на работа на дружеството. Това не означава, че такива изявления изобщо не са правени и най-вече, че подписа никога не е полаган върху оригинален документ, а само върху електронен екран сменящ образец от полагането на подписа в момента на полагането му в офис на дружеството. Т.е. самото дружество е възприело начин на работа предполагащ създаване копия на положеният подпис върху дисплея на електронния екран, респ. същото не създава изобщо такъв, а само копие.

В този смисъл съдът приема, че във връзка с наличието на данни за укрити приходи по реализирани доставки заплатени с наложен платеж чрез доставчика С. АД и посочените изявление от 3.1 до 3.25 от Е. Е. АД са налице основанията на чл. 122 ал.1 т.2 ДОПК. Ревизията е протекла процесуално законосъобразно и данъка определен въз основа на легален способ.

Като контратеза такива основания не са налице по отношение на останалите доставки за които в РА е прието, че са реализирани и заплатени с наложен платеж чрез доставчика Е. Е. АД.

Като продължение и с оглед фактическият състав на чл. 26 ал.7 ЗДДФЛ за да се приеме, че се извършва търговска дейност по занятие, то следва 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. Действително, както настоява и този касатор, дефинирането 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.

Наличието на множество сделки по продажба, осъществявани през значителен периоди от време, водещи до регулярен доход, което дава основание дейността осъществявана чрез доставчика на куриерски и платежни услуги С. АД и гореописаните от Е. ЕКСПРЕТ АД да се квалифицира дейността като "търговска" по смисъла на ТЗ.

Посочените факти покриват критериите, възприети в Решението от 15 септември 2011 г. по съединени дела С-180/10 и С-181/10 на СЕС, за квалифициране на дейността като "икономическа", в частност като "търговска" по смисъла на чл. 1 от ТЗ.

По разяснението, дадено от Съда в т. 37 от решението по дело С-246/08, дадена дейност се квалифицира по принцип като икономическа, когато се осъществява редовно и срещу получаване от доставчика възнаграждение. Макар и действително броят и мащабите на продажбите да не са определящи, същественото е, че при описаните по-горе установявания, безспорно жалбоподателката е действал като участник в оборота, който е предприемал активни действия и в този смисъл следва да се приеме, че е осъществявал дейността си по търговски начин /в този смисъл вж. т. т. 37 - 40 от решението на Съда по съединени дела С-180/10 и С-181/10, което макар и да касае приложното поле на системата на ДДС, извежда основаните критерии за квалифициране на дейността като "независима икономическа", а те очевидно са на лице/.

В този смисъл и чрез извършваните доставки, респ. получавани наложи плаежи от С. АД, както и тези от Е. Е. АД обективирани в посочените извлечения на изявления от

3.1.20180423_743f856a708ac8b7097f6630e10cb34299c94187.pdf до 3.25.20180918_306469c3c7d1700186c4d5cda67217c223ab0976.pdf от приложените по делото с потвърден подпис от СГРЕ., жалбоподателката е действала в качеството си на търговец, а реализираните от нея доходи подлежат на обжалване съгласно чл.26 ал.7 ЗДДФЛ.

В тази връзка, съдът намира за основателни изложените съобръжения от ответника в пимените му бележки от 04.04.2025г. и счита, че РА следва да се измени, като:

За 2016г. върху сумата от 127.88лв. по РКО от С. ЕАД се следва данък в размер на 19,18лв. и лихва 13,09лв.

За 2017г. върху сумата от 56лв. по РКО от С. ЕАД данъка е в размер на 8.40лв. и лихва 4.88лв.

За 2018г. върху сумата от 11 471,60лв. по РКО от С. ЕАД и признатите ел. изявления с потвърден подпис от заключението на СГр.Е от Е. Е. АД дължимият данък е в размер на 17 20,74лв. и лихва 681,24лв.

За 2019г. върху сумата от 14 358,50 по РКО от С. ЕАД, данъка е в размер на 2 153,78лв. и липва в размер на 813,76лв.

За 2020г. върху сумата от 12 961лв. от РКО от С. ЕАД данъка е в размер на 1 944,15лв. и лихва 537,42лв.

При този изход от спора и двете страни имат право на съдебно-деловодни разноски съобразно уважената, респ. отхвърлената част на жалбата. Съотношението между уважената и отхвърлена част от жалбата с оглед материалният интерес в т.ч. и лихви се равнява на 77%.

Жалбоподателят е предявил претенция по чл.38 ал.1 т.2 от ЗАДв.към която следва да се добавят и заплатените от него държавна такса и депозити за вещи лизца по допуснатите и приети съдебни експертизи.

В посочената нормативна конструкция по ЗАДв. е регламентирана възможността адвокат да оказва безплатно съдействие на материално затруднени лица за което му се дължи адвокатско възнаграждение в размер не по-нисък от предвидения в наредбата по чл. 36, ал. 2. Възнаграждението се дължи на самият адвокат, а не на представляваното лице.

Прилагането на Наредба № 1/2004 с автоматизъм е постановка трайно противоречаща на правото на ЕС.

В едно от своите най-актуални актове в материята, а именно – определение № 50015 от 16.02.2024г. по т.д. № 1908 по описа за 2022, ВКС е постановил ясно, че:

„...представителството по чл.38, ал.1, т.2 ЗА се осъществява само по силата на изявление, че лицата са материално затруднени. Заплащането на възнаграждение по ЗПП е предпоставено от отчет на адвоката, като конкретният му размер се предлага от адвокатския съвет с оглед вида и количеството на извършваната дейност и се определя от НБПП (чл.38 ЗПП) в границите на посочени минимален и максимален размери, докато с нормата на чл.38, ал.2 ЗА е вменено задължение на съда да присъди минималното възнаграждение по наредбата на съсловната организация, без възможност да го намалява под определения размер. Възнагражденията, предвидени в наредбата по ЗПП, са значително в по-нисък размер от тези в наредбата по ЗА за един и същи вид работа. Конкретно: по НЗПП за защита по дела с определен материален интерес възнаграждението е от 100 лв. до 360 лв. и може да бъде увеличено с 50% при интерес над 10000 лв., а за приподписване на касационна жалба – от 50 лв. до 120 лв., съответно по Наредба № 1/2004 г. – минималното възнаграждение при интерес до 10000 лв. е 1300 лв., а за изготвяне на касационна жалба или отговор - в размер не по-малко от 1200 лв.

При така посочените особености в правната уредба на адвокатските услуги се установява, че е налице непропорционалност при заплащане на оказвана адвокатска помощ на материално затруднени лица, като са създадени два режима, преследващи идентични цели, но постигащи различни крайни резултати в разрез с принципите на конкурентност.

Несъответствието се изразява в това, че са създадени облекчени условия за осъществяване на безплатно процесуално представителство за материално затруднени лица по ЗА (без преценка от съда на икономическото им състояние), като въпреки това насрещната страна е задължена да възмезди правната защита в по-висок размер от този по НЗПП и то такъв, който е приет от съсловната организация на адвокатите и е обвързващ за съда. В този смисъл социалната помощ се прехвърля изцяло в тежест на насрещната страна, а адвокатска услуга, независимо че е била поета за изпълнение с тази цел, престава да се счита за предоставена в обществен интерес, след като възнаграждението на адвоката се определя в размер, под който той не би могъл да договаря дори и в общия случай.

Несъразмерност има и при възмездяване на процесуалното представителство, осъществявано от юрисконсулт по чл.78, ал.8 ГПК и това на адвокат по чл.38, ал.2 ЗА, като и в двете хипотези възнаграждението не е уговорено в договор за правна защита по конкретно дело, а се определя от съда, който е обвързан от размерите по две различни наредби, независимо че услугата се осъществява винаги от правоспособни юристи. Действително при определяне на възнаграждение от съда по НЗПП съществува възможност за преценка на фактическата и правна сложност на делото предвид посочените минимални и максимални размери, а ограничението до максималния размер по чл.78, ал.8 ГПК отразява обстоятелство, че юрисконсултът работи по договор с представлявания. Независимо от това насрещната страна понася в различен размер отговорността за разносните в зависимост от избора на доверителя – дали да се представлява от юрисконсулт или от адвокат.

Решението на Висшия адвокатски съвет за приемане на наредба за определяне на минимални размери на адвокатските възнаграждения представлява съгласуване на цените от всички участници на пазара на адвокатски услуги и преследваните цели, дори и същите да са легитимни за този сектор, не могат да се постигат чрез възлагане на задължение на съда при безплатно процесуално представителство възнаграждението да бъде в посочения в наредбата минимален размер.

Въведеното с чл.38, ал.2 ЗА правило, че съдът присъжда възнаграждение в определения от Висшия адвокатски съвет размер, който е значително по-висок от приложимите размери в аналогични случаи, без възможност на съда да прецени вида, количеството и сложността на извършената работа, създава изкуствени икономически бариери при защитата на правата и интересите на участниците в гражданския процес и представлява нарушение на конкуренцията по смисъла на член 101, параграф 1 ДФЕС, в какъвто смисъл е даденото тълкуване в решението по дело C-438/22 на СЕС.

По изложените съображения нормата на чл. 38, ал. 2 ЗА, препращаща към Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатски възнаграждения не съответства на правото на ЕС, поради което не следва да се прилага. Посочените в наредбата размери на адвокатските възнаграждения могат да служат единствено като ориентир при определяне служебно на възнаграждения, но без да са обвързващи за съда. Тези размери, както и приетите за подобни случаи възнаграждения в НЗПП,

подлежат на преценка от съда с оглед цената на предоставените услуги, като от значение следва да са: видът на спора, интересът, видът и количеството на извършената работа и преди всичко фактическата и правна сложност на делото“.

Посочените съображения настоящият състав възприема изцяло, като счита за напълно недопустима една нормативна постановка като процесната, изразяваща се в създаване на двоен и коренно различен стандарт на възнагражденията при заплащане на правна помощ/приложима в случаите на материална затрудненост/ и заплащане на правна помощ на материално затруднени лица но по закона за адвокатурата. Извън това нормативното определяне на размера на едно възнаграждение, чиято същност следва да бъде подчинена на правилата на свободно договаряне при това с автоматизъм, СЕС е квалифицирал ясно като антиконкурентна постановка и е задължил националният съдия да отказва присъждането на обезщетения в такъв размер под риск от нарушение на правото на ЕС/виж решение от 25 януари, 2024г. по дело C-438/22, „Ем акаунт БГ“ ЕООД, ECLI:EU:C:2024:71/.

С оглед изложеното и като съобрази, че делото е с материален интерес, респ. спада в приложното поле на чл. 25 ал. 2 от Наредбата за заплащането на правната помощ, както и, че делото разкрива фактическа и правна сложност, съдът счита, че в полза на процесуалния представител на жалбоподателя следва да се присъди сумата от 540 лв. адвокатско възнаграждение, т.е. в максимален размер.

В полза на самия жалбоподател следва да се присъди сума пропорционална на уважената част от жалбата - 77 % от направените разходи за вещи лица, което съотношение се равнява на 2002 лв. и в същата пропорция - 38 лв. от заплатената държавна такса. Или общо разноки в размер на 2040 лв. в полза на жалбоподателя.

От своя страна ответника е поискал присъждане на възнаграждение на основание чл. 161 ал. 1 ДОПК.

Съгласно чл. 161 ал. 2 ДОПК при прекомерно възнаграждение за адвокат без оглед на действителната правна и фактическа сложност на делото съдът може да присъди по-нисък размер на разноските в тази им част, но не по-малко от минимално определения размер съобразно чл. 36 от Закона за адвокатурата.

Нормата на чл. 36 ал. 2 ЗАдв. налага размерът на разноските да бъде справедлив и обоснован, но не по-малък от предвидения в Наредба № 1/2004г.

Във връзка с приложимостта на Наредба № 1/2004г. настоящият състав счита за необходимо да посочи:

С решение от 25 януари, 2024г. по дело C-438/22, „Ем акаунт БГ“ ЕООД, ECLI:EU:C:2024:71, Съдът на ЕС постанови, че член 101, параграф 1 ДФЕС във връзка с член 4, параграф 3 ДЕС трябва да се тълкува в смисъл, че ако установи, че наредба, която определя минималните размери на адвокатските възнаграждения и на която е придаден задължителен характер с национална правна уредба, противоречи на посочения член 101, параграф 1, националният съд е длъжен да откаже да приложи тази национална правна уредба по отношение на страната, осъдена да заплати съдебните разноски за адвокатско възнаграждение, включително когато тази страна не е подписала никакъв договор за адвокатски

услуги и адвокатско възнаграждение.

Успоредно с това, националният съд не следва да се считан обвързан от минимални размер на разносните,изчислени съобразно минимума по Наредба № 1/2004г,предвид антиконкурентна същност на подзаконовия акт.

В настоящият казус нормата на чл.161 ал.1 изр.второ от ДОПК, на която се позовава ответника към претенцията си за разноси, цели да създаде равнопоставеност между приходната администрация и адвокатите предвид материалният интерес на спора. В този нормативите по Наредба № 1/2004 не следва да се прилагат без конкретна обосновка, както спрямо адвокатите,така и спрямо ответника - приходната администрация. Конкретни съображения как и защо е формирана тази себестойност на труда,обективизиран в процесуалното представителство на ответника – липсва.

Практиката на СЕС е ясна,недвусмислена и императивна и поражда задължение за националният съдия за произнасяне в унисон с нея, независимо от това налице ли е възражение за прекомерност,най-малкото защото по същество СЕС постановява,че тази Наредба,предвид антиконкурентната и същност не може и не следва да бъде годен,обвързващ съда, норматив за присъждане на възнаграждение за процесуално представителство.

Отчитайки,че юрисконсултите не осъществяват самостоятелно и по занятие, а в полза, от имено на и по силата на трудов договор, процесуално представителство, съдът счита,че приложими са нормативите по Наредбата за правната помощ.

В този смисъл претенцията на ответника и автоматичното позоваване на Наредбата е необосновано.

Ето защо и в съответствие с вече изложените изводи за фактическа и правна сложност на делотои предвид отхвърлената част от оспорването и на основание чл. 24 изр.второ от Наредбата за заплащане на правната помощ, в полза на ответника следва да се присъди сумата от 360лв.

С оглед изложеното и на основание чл. 160 ал.1 предл. второ от ДОПК, Административен съд София-град,

РЕШИ:

ИЗМЕНЯ Ревизионен акт № 22002223001728-091-001/13.11.2023г. издаден от П. Г., нача.ник отдел,в качеството и на орган, възложил ревизията и Т. Н., главен инспектор по приходите, в качеството му на ръководител на ревизията – и двамата при ТД на НАП – С., в частта с която е потвърден с решение № 111 от 27.01.2024г. на директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП, **като:**

За 2016г. върху сумата от 127.88лв. по РКО от С. ЕАД **ОПРЕДЕЛЯ** задължение за данък в размер на 19,18лв. и лихва в размер на 13,09лв.

За 2017г. върху сумата от 56лв. по РКО от С. ЕАД **ОПРЕДЕЛЯ** задължение за данък в размер на 8.40лв. и лихва в размер на 4.88лв.

За 2018г. върху сумата от 11 471,60лв. по РКО от С. ЕАД и електронни справки от Е. Е. АД **ОПРЕДЕЛЯ** задължение за данък в размер на 1 720,74лв. и лихва в размер на 681,24лв.

За 2019г. върху сумата от 14 358,50 по РКО от С. ЕАД **ОПРЕДЕЛЯ** задължение

за данък в размер на 2 153,78лв. и лихва в размер на 813,76лв.

За 2020г. върху сумата от 12 961лв. от РКО от С. ЕАД **ОПРЕДЕЛЯ** задължение за данък е в размер на 1 944,15лв. и лихва в размер на 537,42лв.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на адв. Д. Д. , АК – С., адвокатско възнаграждение съобразно чл.38 ал.1 т.2 от Закона за адвокатурата в размер на 560/пет стотин и шестдесет/лева.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на Е. П. К., ЕГН840116274, сумата от 2040/две хиляди и четиридесет/ лева съдебно-деловодни разноси.

ОСЪЖДА Е. П. К., ЕГН840116274 да заплати на Национална агенция за приходите сумата от 360/триста и шестдесет/лева юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред ВАС в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

Препис от решението да се изпрати на страните.