

# РЕШЕНИЕ

№ 3200

гр. София, 15.05.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 2 състав, в**  
публично заседание на 06.04.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Евгения Иванова**

като разгледа дело номер **10896** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на И. Ю. Я., ЕГН [ЕГН], чрез адв. Т. Б. от САК, срещу Ревизионен акт № Р-22221319003713-091-001 / 09.06.2020 г., издаден от Р. Г. Я. – орган, възложил ревизията и И. В. А. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1378 от 08.09.2020г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите. С оспорения РА са установени задължения в общ размер на 119 234,41 лв., от които 44 854,23 лв. по реда на Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, дължими за периодите от м. 05.2016 г. до м. 01.2019 г., и 74 380,18 лв. по Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/, определени за данъчните периоди от 2013 г. до 2018 г. Жалбоподателката счита оспорения РА за неправилен, необоснован и недоказан и моли за неговата отмяна. По конкретно оспорва извършването на ревизията по чл.122 от ДОПК, като излага че не са налице основания за прилагането на особенния ред на това производство. Размера на печалбата от реализираната продажба на изработвани от жалбоподателката артикули, предлагани онлайн бил неправилно определен прилагайки надценка от 50-60% от стойността на продукта без да са съобразени т.11, т.12 и т.16 от чл.122 от ДОПК. Възразява срещу извода за включване на всички суми постъпили по банков път и по карта при определяне на данъчната основа, подлежаща на облагане по чл.26 от ЗДДФЛ. Негодността на доказателствата, представени от Е. експрес, допълнително опровергавали констатациите на ревизиращите. Претендират се разноски по делото.

В съд .заседание жалбоподателката се представлява от адв. Т. Б. , който поддържа жалбата на изложените в нея основания. Представени са писмени бележки от 13.05.2022г и допълнителни такива от 28.02.2023г ,в които акцентира на липсата на първични счетоводни документи , установяващи извършването на доставки по смисъла на чл.24 от ЗДДС,които да формират облагаем оборот за регистрация по ЗДДС , респ. облагане по ЗДДФЛ. Иска се цялостна отмяна на РА №Р-22221319003713-091-001/09.06.2020 г.

Ответникът в производството- Директор Дирекция "ОДОП" [населено място] при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител е на становище, че жалбата е неоснователна и моли съда да я остави без уважение. Претендира се присъждане на юрисконсулско възнаграждение.

С определение №6194 / 05.08.2022 г.,съдът е отменил дадения на 12.05.2022г ход на делото по същество , поради неизяснена фактическа обстановка и е дал указания за представяне на доказателства,назначил е съдебно-счетоводна експертиза и е указал доказателствената тежест в процеса.

Административен съд София- град, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

Предмет на оспорване в настоящето производство е РА № Р-22221319003713-091-001/09.06.2020 г., издаден от Р. Г. Я. – орган, възложил ревизията и И. В. А. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1378 от 08.09.2020г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите,с който са установени задължения в общ размер на 119 234,41 лв., от които 44 854,23 лв. по реда на Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, дължими за периодите от м. 05.2016 г. до м. 01.2019 г., и 74 380,18 лв. по Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/, определени за данъчните периоди от 2013 г. до 2018 г.

Същият е мотивиран от следните фактически констатации ,направени в хода на ревизионното производство:

Настоящата ревизия е първа за лицето и е образувана със ЗВР № №Р-22221319003713-020-001 от 17.06.2019 г., издадена от Р. Г. Я., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С..

Със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22221319003713-020-002/12.08.2019 г., издадена от посочения по-горе компетентен орган, е разширен обхватът на производството, като е добавено извършването на ревизия на нов вид задължение и периоди, а именно определяне на задължения за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ за периодите от 2013 г. до 2018 г. Със ЗИЗВР №Р-22221319003713-020-004/05.11.2019 г., връчена на 26.11.2019 г. чрез подписването от лицето на обратна разписка за получено писмо, отново е разширен обхвата на ревизионното производство, като е определено да се извърши ревизия и за данък върху добавената стойност за периодите от 28.05.2016 г. до 31.01.2019 г.Всички гореописани ЗИЗВР са издадени от органа, възложил ревизията.

При извършена проверка за установяване на факти и обстоятелство , съгласно чл.110 ал.3 от ДОПК ,приключила с издаването на Протокол за приключване на проверка №П-22221318213772-073-001/12.04.2019 г., е констатирано, че за периода от 2013 г. до 2018 г., проверяваното лице е извършвало многократно и системно търговски

сделки със стоки – изработени от нея силиконови калъпи /молдове/, фигури от глина, фигури от смола, фигурки от захарно тесто и др., посредством интернет /чрез профил на лицето във Ф. и чрез Е./. Резултатите от проверката са приобщени към настоящата ревизия с протокол № Р-22221319003713-П.-001/01.11.2019 г., в т.ч. изготвено искане до „ЕКОНТ ЕСКПРЕС“ ООД, ЕИК[ЕИК], изх. №П-22221318213772-041-001/10.12.2018 г. и получения от куриерското дружество отговор, с изх. №2793/19.02.2019 г.

Същите са включени и съобразени при издаването на Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221319003713-092-001/07.01.2020 г., в който са отразени резултатите от ревизията. Срещу него е подадено възражение вх. №59-00-701#22/21.01.2020 г, прието за частично основателно, вследствие на което се установява разлика между задълженията, определени с РД и тези с РА, в полза на лицето. Ревизията приключва с РА №Р-22221319003713-091-001/09.06.2020 г., издаден от Р. Г. Я., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и И. В. А., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 22.06.2020 г. Обжалван е по реда на чл.152 от ДОПК с жалба вх. № 94-4-285/03.07.2020г / стр.99 от делото/ ,по която Директора на дирекция „ОДОП“ се е произнесъл като е издал Решение №№ 1378 от 08.09.2020г. ,с което е потвърдил РА №Р-22221319003713-091-001/09.06.2020 г., издаден от Р. Г. Я. – орган, възложил ревизията и И. В. А. – ръководител на ревизията, в оспорената част на установените задължения за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ за периодите от 2013 г. до 2018 г., и по ЗДДС за данъчните периоди от м. 05.2016 г. до м. 01.2019 г., ведно с дължимите лихви, като правилен и законосъобразен.

От така изложеното ,съдът не констатира нарушения при образуването , хода и приключването на ревизионното производство ,които да водят до нищожност респ.незаконсъобразност на оспорения пред настоящата инстанция РА на процесуално основание.

Според ревизиращите , жалбоподателката е получавала суми от наложени платежи за куриерски пратки, доставяни на клиенти - физически лица в страната, от „ЕКОНТ ЕСКПРЕС“ ООД. При извършена насрещна проверка на посоченото куриерско дружество са представени данни на електронен носител под формата на екселски таблици за изпратените от ревизираното лице пратки със стоки, наложени платежи и размерите на получените пощенски парични преводи. Установено е от проверяващите органи, че за целия ревизиран период, лицето е изпратило общо 5 681 куриерски пратки, като е получило суми от наложен платеж и/или пощенски паричен превод общо в размер на 279 364,32 лв. , в т.ч.: за 2013 г. - 14 368,00 лв.; за 2014 г. – 32 531,40 лв.; за 2015 г. – 45 652,35 лв.; за 2016 г. – 63 140,10 лв.; за 2017 г. – 70 103,09 лв. и за 2018 г. – 53 569,48 лв.

Констатирано е , че през същия период, И. Я. е получила куриерски пратки на стойност 4 751,41 лв, с наредители различни юридически лица, подробно описани на стр. 8-10 в РД, съдържащи материали /силиконови и гипсови формички, фигурки, материали за декорация, зъботехнически материали и др./, използвани от лицето при производството на молдовете, калъпите и отливките, които впоследствие са били продавани от данъчно задълженото лице. Чрез куриерското дружество лицето е получавало и върнати от негови клиенти пратки, като върнатите от лицето суми в тази връзка възлизат на 6 100,14 лв. Т.е. общият размер на заплатените от лицето наложени

платежи за периода 2013 г.-2018 г. е 10 851,55 лв.

Установено е още , че осъществените от лицето разходи във връзка със заплатените куриерски услуги по изпращане и връщане на пратки към нейните клиенти, както и за закупените от нея материали посредством услугите на куриерското дружество, възлизат на сума в общ размер на 10 801,93 лв. Освен чрез наложени платежи и пощенски парични преводи, И. Я. е получавала средства от нейните клиенти и по банков път. За целия ревизиран период сумата възлиза на 119 364,52 лв., в т.ч. за 2013 г. – 925,88 лв.; за 2014 г. – 17 304,98 лв.; за 2015 г. – 40 001,40 лв.; за 2016 г. – 30 697,27 лв.; за 2017 г. – 18 658,29 лв. и за 2018 г. – 11 776,70 лв.

В дадените писмени обяснения в хода на ревизията е изяснен механизма на осъществяваната от жалбоподателката трудова дейност ,извън тази която е изпълнявала по трудово правоотношение ,като зботехник. Същата е извършвала онлайн търговия на територията на страната със стоки, изработвани лично от нея - силиконови калъпи или т.нар. молдове, които се използват при различни творчески хобита, като декорация на торти, изработка на бижута, декорации на чаши, сапуни, свещи и т.н. Същите са търгувани въз основа на направени от клиентите поръчки по телефон или чрез интернет, с посредничеството на „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД, като е получавала средствата както от куриерското дружество, така и по банков път. За осъществените продажби не е издавала касови бонове и не е водила счетоводство. В така дадените писмени обяснения, лицето е заявило, че за да направи продукт, готов за продажба, е осъществявала разходи по покупка на различни по вид материали /силикон, гипс, пластмаса, восък, бои, елементи и др./, като тези разходи представляват между 60 и 80% от цената на продаваното от нея изделие, но не разполага с фактури за осъществените от нея покупки. И. Я. е посочила, че цената на 10 кг. силикон е била между 450,00 лв. и 600,00 лв., като е купувала разфасовки от по 2, 3, 5 или 10 килограма седмично, в зависимост от натовареността. Предоставила е данни и за цени на други закупувани от нея материали /стр. 13-15 в РД/, както и данни за реализирани при производството на изделията, брак и фири, и цени на закупувани от нея инструменти и машини, необходими за производствения процес. Посочила е, че обичайната надценка, с която е продавала стоките, е 25-30%. Предоставила е данни за сайтове, от които е закупувала материали. Посочила е още, че за ревизирания период /2013 г.-2018 г./ не е имала регистрирано търговско предприятие или дружество. Т. е учредила в края на 2018 г., като дейността му е стартирала през 2019 г. – извън обхвата на ревизията. От ревизиращите органи е констатирано и не се оспорва от ревизираната , че за придобитите през ревизираните периоди доходи от електронна търговия последната не е подавала годишни данъчни декларации /ГДД/ по чл. 50 от ЗДДФЛ. Установено е още, че за този период, И. Я. не притежава търговско предприятие /ЕТ/ и няма участия в търговски дружества. Т. е учредила в края на 2018 г., като дейността му е стартирала през 2019 г. – извън обхвата на ревизията. Не се оспорва и факта ,че жалбоподателката не притежава регистрирано фискално устройство и не е регистрирано по ЗДДС лице.

В РД/РА е посочено, че в хода на извършената ревизия по безспорен начин е доказано, че през всички финансови години /от 2013 г. до 2018 г./, И. Я. е извършвала многократно продажби на изработени от нея продукти, като лицето е превърнало осъществяваната от него дейност в източник на постоянен доход. В тази връзка е изтъкнато, че доходът от продажбата на процесните стоки, подлежи на облагане по ЗДДФЛ, доколкото дейността, извършвана от ревизираното лице е дейност,

извършвана редовно/системно, по занятие, с цел реализиране на печалба. Посочено е, че разпоредбата, указваща този вид облагане е тази на чл. 26, ал. 7 от ЗДДФЛ, която гласи, че като приходи от дейност като едноличен търговец се облагат и доходите от стопанска дейност на физическо лице, което е търговец по смисъла на ТЗ, но не е регистрирано като едноличен търговец. Посочено е, че годишната данъчна основа /ГДО/ в случая е формираната по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ данъчна печалба, като върху нея е дължим данък в размер на 15 на сто, съгласно чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ. Така с оспорения РА, за 2013 г. върху ГДО в размер на 11 457,09 лв. е определен дължим данък в размер на 1 718,56 лв.; за 2014 г. върху ГДО в размер на 47 025,06 лв. е определен дължим данък в размер на 7 053,76 лв.; за 2015 г. върху ГДО в размер на 82 364,89 лв. е определен дължим данък в размер на 12 354,73 лв.; за 2016 г. върху ГДО в размер на 90 059,86 лв. е определен дължим данък в размер на 13 508,98 лв.; за 2017 г. върху ГДО в размер на 85 093,73 лв. е определен дължим данък в размер на 12 764,06 лв. и за 2018 г. върху ГДО в размер на 60 540,83 лв. е определен дължим данък в размер на 9 081,12 лв.

Въз основа установените факти и обстоятелствата и събраните доказателства в хода на ревизията на задълженото лице по ЗДДФЛ, органите по приходите са установили и наличие на основания за задължителна регистрация на И. Я. по реда на ЗДДС. Констатирано е, че за периода от 01.05.2015 г. до 30.04.2016 г. /12-месечен период/, от извършваната онлайн търговия със стоки, лицето е реализирало облагаем оборот от извършени облагаеми доставки в общ размер на 51 236,25 лв. Ревизиращите органи посочват, че съгласно разпоредбата на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС всяко данъчно задължено лице с облагаем оборот 50 000,00 лв. или повече за период не по-дълъг от последните 12 последователни месеца преди текущия, е длъжно в 14-дневен срок от изтичането на данъчния период, през който е достигнало този оборот, да подаде заявление за регистрация по този закон. В тази връзка е изтъкнато, че Я. не е изпълнила законовото си задължение за подаване на заявление за регистрация в 14-дневен срок от изтичането на данъчния период, през който е достигнат облагаемият оборот – посочено е, че в случая крайната дата за това е била 14.05.2016 г.

В РД/РА е посочено, че доколкото лицето не е изпълнило задължението си за подаване на заявление за регистрация, приложение намира разпоредбата на чл.102, ал. 3, т. 1 от ЗДДС, съгласно която за определяне на данъчните задължения на лицето в случаите, когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, се приема, че лицето дължи данък за извършените от него облагаеми доставки и облагаеми вътреобщностни придобивания и за получените облагаеми доставки на услуги, за които данъкът е изискуем от получателя, за периода от изтичането на срока, в който е следвало да бъде издаден актът за регистрация, ако лицето е подало заявление за регистрация в срок, до датата, на която е регистрирано от органа по приходите. Съгласно чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, в приложимата към 2016 г. редакция на ЗДДС, задълженията по ал. 3 се определят с ревизионен акт по реда на ДОПК.

Прието е, че в случая актът за регистрация е следвало да бъде издаден най-късно до 28.05.2016 г., тъй като заявлението за регистрация е следвало да бъде подадено до 14.05.2016 г. Основание за това са чл. 101, ал. 6 и ал. 7 от ЗДДС, които гласят, че в срок от 7 дни от постъпване на заявлението, органът по приходите извършва проверка на основанията за регистрация, и в срок 7 дни от приключване на проверката, органът по приходите издава акт, с който се извършва регистрацията /т.е. максималният

законоустановен срок за издаване на акт за регистрация по ЗДДС е 14-дневен/.

При определяне на задълженията на И. Я. по ЗДДС, ревизиращите органи са се позовали на разпоредбата на чл. 86, ал. 2 от ЗДДС, съгласно която данъкът е дължим от регистрирано лице за съответния данъчен период, през който е издаден данъчния документ, а в случаите, когато не е издаден такъв документ – за данъчния период, през който данъкът е станал изискуем. В конкретния случай, доколкото се касае за продажба на стоки чрез поръчка по електронен път, то данъчното събитие за този вид сделки, съгласно чл. 25, ал. 3, т. 4 от ЗДДС, възниква на датата, на която доставчикът получи плащането. Предвид разпоредбата на чл. 25, ал. 6 от ЗДДС, на датата на получаване на плащането, данъкът става изискуем – т. е. възниква задължение за регистрираното лице да го начисли. С оглед горното е изтъкнато, че считано от 28.05.2016 г. лицето дължи ДДС за осъществените от него облагаеми доставки на стоки.

С РА, въз основа на данните от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД, за изпратените от данъчно задълженото лице пратки със стоки, получени наложени платежи и пощенски парични преводи, и въз основа на анализа на банковите извлечения на притежаваните от лицето банкови сметки, е определено, че за периода от 28.05.2016 г. до 31.01.2019 г., ревизираното лице е извършило облагаеми доставки на обща стойност 210 043,62 лв. с вкл. ДДС.

С връчените ѝ по електронен път, на 03.09.2019 г. и на 02.10.2019 г., ИПДПОЗЛ № Р-22221319003713-040-002/12.08.2019 г. и №Р-22221319003713-040-003/20.09.2019 г. от И. Я. е изискано да представи информация за произхода на продаваните от нея стоки, като посочи конкретни доставчици, издадените ѝ фактури и други разходи във връзка със закупуването, рекламирането и съхранението на процесните стоки. Също така е изискано информация с каква търговска надценка са реализирани стоките. В отговор лицето е представило писмени обяснения, с които е заявило, че е закупувало материали от различни сайтове на български юридически лица /част от същите вече бяха описани/; обявите за продажбите на изработените от нея продукти са публикувани основно във Facebook; стоките са реализирани чрез куриерското дружество „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД; не притежава електронен или физически магазин, нито складово помещение; средната надценка, с която е реализирала стоките е 25-30 на сто.

Ревизиращите органи са отбелязали, че лицето не е ангажирало доказателства в подкрепа на твърденията за произход на стоките, а именно фактури, фискални бележки, стокови разписки, приемо-предавателни протоколи. При анализ на банковите извлечения на притежаваните от лицето банкови сметки не са установени заплатени разходи във връзка с покупка на материали. Също така не са установени осъществени от лицето покупки на материали, извън тези по данни от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД. Така що се касае до правото на данъчен кредит за осъществените от лицето покупки /както вече бе посочено осъществените от лицето разходи във връзка с извършваната от него дейност могат да бъдат надлежно установени единствено въз основа на данните от куриерското дружество, като същите за периода от 2013 г. до 2018 г. са в общ размер на 21 653,48 лв./, приходните органи посочват, правото на приспадане на данъчен кредит не може да бъде признато, поради това, че е изтекъл 12-месечният срок за упражняването на това право, регламентиран с чл. 72, ал. 1 от ЗДДС.

Доколкото актът за регистрация по ЗДДС на лицето е следвало да бъде издаден до

28.05.2016 г., и предвид наличието на точни и конкретни данни както за размера на укритите приходи, така и за техния източник, на основание чл. 86, ал. 2 във връзка с чл. 25, ал. 3, т. 4 и ал. 6 от ЗДДС, в хода на ревизията е начислен ДДС върху данъчна основа, формирана от сбора на стойността на наложените платежи/пощенските преводи и стойността получените средства по банков път, за всеки един от месеците в периода от 28.05.2016 г. до 31.01.2019 г., при съобразяване с разпоредбата на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС. Общият размер на начисления ДДС е 35 007,27 лв.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Жалбата е подадена от надлежна страна, в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК и след обжалване на ревизионния акт по административен ред, поради което същата е процесуално допустима .

Разгледана по същество е частично основателна , по следните съображения:

Съгласно чл.160, ал.2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обосноваост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му.

На първо място, е спазен срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство, с посочената по- горе ЗВР, в рамките на 5- годишния срок.

Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК, ревизията може да се възлага от: т. 1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или т. 2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор– за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. Осъществявайки контрол в посочения обхват, настоящият състав приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, съгласно приложената Заповед № РД-01-818/10.05.2019г. на директора на ТД на НАП С., в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Съгласно чл.119, ал.2 ДОПК Ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение.

Видно от приложеното копие на процесния РА, същият е подписан с електронен подпис. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл.16, ал.1, т.1 ЗЕДЕП по делото са представени доказателства, че органите по приходите, подписали РА, разполагат с удостоверение за квалифициран електронен подпис, като ответникът е представил и надлежни доказателства за наличието на валидни КЕП на лицата, издали ЗВР, РД и РА / стр.82 и сл.от делото/ .

На следващо място, спазени са процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения.

Спорът между страните по делото се свежда до заявените от органите по приходите факти и обстоятелства, че в посочения период ревизираното лице е доставяло стоки до

клиенти чрез "Еконт Експрес" ООД, които са му заплащали доставките с наложени платежи и парични преводи, от които е получило доходи и достигнало обороти, даващи основание за определяне на допълнителни задължения за данък по ЗДДФЛ и ЗДДС. Относно заявеното възражение в жалбата на Илика Я. срещу РА №Р-22221319003713-091-001/09.06.2020 г.,изд. От орган по приходите при ТД на НАП С.,че не са налице предпоставките на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК за провеждане на ревизионното производство по реда на чл. 122– 124а от ДОПК ,съдът намира че не следва да се обсъжда ,защото се установи безспорно, че ревизията не е осъществена по особенния ред ,а по общия ред . Това е видно от начина на извършване на ревизията , независимо ,че жалбоподателката е получила уведомително писмо ,че ревизията ще се осъществи по реда на чл.122 от ДОПК ,както и от изричното изявление на органа по чл.152 от ДОПК в потвърждаващото РА ,Решение № 1378 от 08.09.2020г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите и писмо вх.№ 34327/28.09.2022г /стр.211 от делото /.

Следователно задълженията на жалбоподателката не са определени по аналогия с процесния РА , а въз основа на обективни данни и писмени доказателства. Това означава, че органите по приходите са задължени да установят и докажат основанията за данъчно облагане, но без да се ползват от презумпцията, по смисъла и условията на чл. 123, ал. 1 ДОПК. При оспорване на ревизионния акт, в условията на пълно и главно доказване в тежест на жалбоподателя е да опровергае констатациите на ревизиращите органи по приходите.

От събраните в хода на ревизията писмени доказателства безспорно се установява, а и не се оспорва от жалбоподателката, че е извършвала продажба на вещи през електронна платформа. Справките с данни от "Еконт Експрес" ООД съдържат данни за подател и получател, както и най-общо за вида на вещите. При анализа на тези данни правилно ревизиращият екип приема, че дейността на жалбоподателката по продажбите е извършвана редовно, по занятие, системно и с цел печалба, което я определя търговец по смисъла на чл. 1 ал.1 т.1 от ТЗ -извършвала е по занятие сделки с цел реализиране на доходи. С оглед на това е правилен извода , че получените от жалбоподателката доходи чрез куриерското дружество „ Еконт Експрес“ ООД следва да бъдат декларирани по чл. 50 от ЗДДФЛ, тъй като същата упражнява дейност като едноличен търговец, дори и да не е регистрирана като такъв, съгласно разпоредбата на чл. 26 ал.7 от ЗДДФЛ. Върху определената печалба е дължим данък в размер на 15%, съгласно чл. 4 ал.2 от ЗДДФЛ.

Следователно доказано от ответника се явява основаниято за установяване на задължения по ЗДДФЛ за периода 2013г -2018г ,но не и неговия размер , който предвид факта ,че настоящата инстанция е инстанция по същество по аргумент на чл.160 от ДОПК следва да се определи в хода на съдебното производство.

В тази връзка съдът е назначил и изслушал две експертизи / СТЕ и ССЧЕ / ,за установяване дали описаните в справките от дружествата, осъществяващи куриерски услуги, наложени платежи, са получени от жалбоподателката , за да се приеме,че са реализирал приходи за ревизирувания период и какъв е размера на тези приходи.

В съответствие с чл. 71 ДОПК и чл. 184 ГПК в ревизионното производство са изискани по реда на чл. 37, ал. 5 ДОПК справки от посоченото от жалбоподателката куриерско дружество „Е. Е.“ , което не е субект в административния процес и предоставени от последните на електронен носител.Последния е бил предмет на



обследване от СТЕ изготвена от в.л С. ,която установява че първоначалните файлове, предоставяни от Е. Е. ООД са във вид на текстови файл .txt. Такъв тип файлове могат да бъдат променяни по всяко време. На етап ревизия на конкретно лице, файлът изготвен персонално за лицето от Е. Е. представлява .xls файл, който е подписан електронно от служител на Е. (в случая управител). Според вещото лице, от НАП са създадени механизми за сигурност, за електронно подписаните файлове, така че тези файлове не могат да бъдат променяни в следващ момент.Допълва ,че ако на електронно подписан .xls файл бъде нанесена промяна , то подписа ще стане невалиден. В кориците на делото няма диск с файл във вид на таблица .xls,предоставен от Е. Е. ООД и подписани в ел.подпис.

Видно от адм.преписка оригиналите на тези документите не са събрани в хода на ревизията от ревизиращите .В хода на съдебното дирене съдът е изискал по реда на чл.192 от трето неучастващо в делото лице,„ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД да представи намиращите се у него документи, както следва:

1. Оригинали на товарителници за изпратени пратки на стоки към трети лица, с изпращач И. Ю. Я., ЕГН [ЕГН], [населено място], за периода от 01.01.2013 г. до 31.12.2018 г.

2. Разходни касови ордери, носещи подпис за лицето И. Ю. Я., ЕГН [ЕГН], [населено място], за периода от 01.01.2013 г. до 31.12.2018 г., за изплатени на същото лице суми по наложен платеж и/или парични преводи от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД.

С молба от 22.04.2021г са представени от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД част от разходооправдателните документи в оригинал ,които са на обща стойност 2173.80лв и са за различни данъчни периоди /стр.148 от делото/.Не се сочат причините ,поради които не са представени всички първични счетоводни документи , посочени в справките съдържащи се в ел.диск приложен още при извършването на проверката за установяване на факти и обстоятелства, приключила с №П-22221318213772-073-001/12.04.2019 г. и приобщена към настоящата ревизия с протокол № Р-22221319003713-П.-001/01.11.2019 г.

При повторното задължаване с определение №6194/05.08.2022г на третото неучастващо по делото лице-„ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД , да изпълни в цялост разпореждането на съда от 18.02.2021г като представи оригинали на товарителници за изпратени пратки на стоки към трети лица, с изпращач И. Ю. Я., ЕГН [ЕГН], [населено място], за периода от 01.01.2013 г. до 31.12.2018 г. и Разходни касови ордери, носещи подпис за лицето И. Ю. Я., ЕГН [ЕГН], [населено място], за периода от 01.01.2013 г. до 31.12.2018 г., за изплатени на същото лице суми по наложен платеж и/или парични преводи от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД, е получено писмо на 24.08.2022г /стр.207 от делото / от което е видно че последните са изпратили намиращите се у тях оригинали на РКО и разписки за изплащане на парични преводи по пратки за И. Я. за период 2012-2018г в СГП по ДП№ 5277/2019г . За събиране на тези доказателства с разпореждане от 13.09.2022г и с протоколно определение от 29.09.2022г съдът е изискал тези доказателства от СГП . С писмо на стр.222 от делото СГП ни уведомяват ,че материалите по ДП№ 5277/2019г /пр.пр № 18290/2019г/ са внесени в СГС-НО с обвинителен акт по който е образувано нохд № 1095/2021г по описа на същия съд и че същото е приключило с влязла в сила присъда на 31.07.2021г .

Тук следва да се отбележи ,че в хипотезата на чл.300 от ГПК във вр. с чл.144 от АПК и §2 от ПЗР на ДОПК ,съдът зачита последиците на осъждането ,като е приел за

безспорно установено, че Я. не е подала ГДД по чл.50 от ЗДДФЛ и е укрила доходи. Именно последното обстоятелство – укриването на доходи е визирано в разпоредбата на чл.122 ал.1 т.2 от ДОПК като основание за извършване на ревизията по особенния ред и настоящата ревизия е следвало да се извърши по него, но както беше посочено по-горе ревизията е извършена по общия ред. Предвид установената в чл.160 ал.6 от ДОПК забрана за влошаване положението на жалбоподателката, съдът следва да се съобрази с приложената при ревизията правна регламентация и определянето на данъчните задължения по материалния закон- чл.48 ал.2 от ЗДДФЛ.

По силата на чл. 3, ал. 3 от ДОПК истината за фактите се установява по реда и със средствата, предвидени в този кодекс. Съгласно чл. 37, ал. 1 ДОПК доказателствата се събират служебно от органите по приходите. В случая това задължение не е изпълнено в пълен обем, тъй като в хода на ревизията не са изискани преписи от документите за доставки на стоки чрез куриерски и пощенски пратки и документите за изплащане на наложени платежи и парични преводи чрез пощенски записи в съответствие с чл. 37, ал. 5 ДОПК, а ревизионният акт е основан на съставените от третото лице таблици, съдържащи обобщена информация за изпратени и доставени пратки и платени суми, както и на файлове със графични изображения на документи, за които се твърди да са подписвани от субекта на облагане. Представените само като сканирани изображения, електронните изявления за наложени платежи и парични преводи, в случая, не се установяват като електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО. Според определението за електронен документ в чл. 3, т. 35 от регламента това е всяко съдържание, съхранявано в електронна форма, по-специално текстови или звуков, визуален или аудио-визуален запис. Това е така, защото автор на електронното изявление съгласно чл. 4 от ЗЕДЕУУ е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Т.е. посочените документи имат вторичен характер и само въз основа на тях, без да са събрани по надлежния ред документите, въз основа на които тези таблици са съставени- товарителници и документи за получени суми (РКО и разписки за ППП), не може да се приеме за доказано, че ревизираното лице е реализирало подлежащ на облагане доход, тъй като това би противоречало на принципа на обективност по чл. 3, ал. 3 от ДОПК. От значение за установяване получаването на приходи и извършването на облагаеми сделки са документи, изходящи от доставчика и получателя по сделката, каквито документи не са нито таблицата, съдържаща се в технически носител, нито самия технически носител. В случая не е налице хипотезата на чл. 184 ГПК, представяне на електронен документ, тъй като релевантните за спора документи не са електронни, поради което разпечатването им на хартия също не би променило доказателствената им тежест. Само въз основа на таблици, които безспорно нямат характер на счетоводен документ и съдържат вторична, обобщена в табличен вид информация, съставена от трета неучастваща в спора страна, не може да се достигне до фактическите, а оттам и до правните изводи, така както са направени от приходните органи. 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 07.02.2022г., постановено по адм. дело №6145/2021г. на Върховния административен съд на Република България-

Осмо отделение.

В конкретния случай, изводите на ревизорите се основават на електронни файлове, представляващи таблици с обобщена информация във формат xsl по номер на товарителницата за изпратените от РЛ (идентифицирано и с телефонен номер) пратки и за получените от него суми по наложените платежи и пощенски записи. Таблиците са изготвени и представени като електронен документ от лицето, което ги е подписало с електронен подпис, но първичните документи за наложени платежи и парични преводи не са изготвени като електронен документ, подписан от получателя на сумите с електронен подпис.

Работилата по делото съдебно-счетоводна експертиза е имала за задача да съобрази само сумите по наличните в оригинал документи представени от страна на „Еконт Експрес“ ООД и да установи какви са действителните доходи на жалбоподателката , реализирани чрез получените от нея наложени платежи и парични преводи от клиенти чрез „Еконт Експрес“ ООД ; Съобразявайки банковите преводи по банковата сметка на жалбоподателката в П. и сумите преведени по карта в същата банка , посредством Е. от различни физически лица, да се посочат подлежащите на облагане суми , реализирани от допълнителната търговска дейност на жалбоподателката ; След като установи действителния доход на И. Я. от трудова дейност извън тази по трудовото й правоотношение , да посочи в кой период жалбоподателката е достигнала доход за 12 последователни месеца, необходими за задължителна регистрация по ЗДДС.

Съгласно заключението на вещото лице получените доходи от жалбоподателката за процесния период , установени единствено от първични счетоводни документи , приложени в оригинал от „Еконт експрес“ ООД / л.148 от делото / са общо за 2016г-185.30лв ; за 2017г -55лв и за 2018г - 1562.90лв или общо за периода 2016-2018г реализирания доход от жалбоподателката Я. е в размер на 2173.80лв .

Размера на средствата получени от жалбоподателката Я. по банковата сметка на жалбоподателката в П. и сумите преведени по карта в същата банка , посредством Е. от различни физически лица в резултат на допълнителната търговска дейност осъществява от нея е в размер на 48 180.05лв за периода м.05.2016г-01.01.2019г

На следващо място, относно допълнително установените задължения по ЗДДС следва да се има предвид, че според чл. 95, ал. 1 от закона, на регистрация подлежи всяко данъчно задължено лице, което е установено на територията на страната и извършва облагаеми доставки на стоки или услуги по чл. 12 от ЗДДС, чиято ал. 1 определя като облагаема доставка всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. Съгласно чл. 96, ал. 1 от ЗДДС всяко данъчно задължено лице с облагаем оборот 50 000 лв. или повече за период не по-дълъг от последните 12 последователни месеца преди текущия месец е длъжно в 7- дневен срок от изтичането на данъчния период, през който е достигнало този оборот, да подаде заявление за регистрация по този закон. Когато оборотът е достигнат за период не по-дълъг от два последователни месеца, включително текущия, лицето е длъжно да подаде заявлението в 7-дневен срок от датата, на която е достигнат оборотът. Облагаемият оборот съгласно ал. 2 на чл. 96 от ЗДДС е сумата от данъчните основи на извършените от лицето облагаеми доставки, включително облагаемите с нулева ставка, доставки на финансови услуги по чл. 46 и доставки на застрахователни услуги по чл. 47 от закона. По аргумент от чл.

66, ал. 1 вр. чл. 67, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС размерът на данъка се определя, като данъчната основа се умножи по 20%, като в случай че при договаряне на доставката не е изрично посочено, че данъкът се дължи отделно, се приема, че той е включен в договорената цена.

При тази правна регламентация за законосъобразното облагане по реда на ЗДДС следва безспорно да се установи възникналото задължение за регистрация при достигнат законоустановен оборот и фактът на извършените доставки като обективно проявени юридически факти. И в тази част ответника не доказва наличието на тези релевантни факти, поради което съдът намира, че незаконосъобразно са определени и допълнителни задължения за данък върху добавената стойност по ЗДДС.

Вещото лице по ССЧЕ е категорично че предвид общия оборот за три години и половина,установен в отговора по т.2 от заключението ,а именно 48180.05лв –подлежащи на облагане суми,реализирани от допълнителната търговска дейност на жалбоподателката за периода м.05.2016г-01.2019г не е достигнат оборот ,който е необходим за задължителна регистрация по ЗДДС.

В резултат на процесуално бездействие на приходните органи, по делото не са представени документи, въз основа на които да може да се направи категоричен извод досежно верността на фактическите констатации по РА и законосъобразността на същия РА. В хипотезата на чл.160 от ДОПК ,съдът счита че следва да се определи облагаем доход съгласно чл. 26 ал.7 във вр. с ал.1 от ЗДДФЛ съобразно установения от вещото лице размер на получените от жалбоподателката облагаем доход на годишна база , както следва : за 2016г – 16127.16лв ; за 2017г -18713.29лв и за 2018г-13339.57лв . За предходния период обхванат от ревизията 2013, 2014 и 2015г няма данни за реализиран доход от жалбоподателката , по чл. 26 ал.7 във вр. с ал.1 от ЗДДФЛ,поради което следва да се отмени РА , с който са установени същите като незаконосъобразен.

Въз основа на така установения облагаем доход дължимия данък е в размер както следва : за 2016г -2419.07лв ; за 2017г – 2806.99лв и за 2018г -2000.93 лв или общо за периода 7227лв , в какъвто размер следва да се измени оспорения акт.

В оспорената част ,с която са определени задължения по ЗДДС , РА № Р-22221319003713-091-001/09.06.2020 г., също следва да се отмени като незаконосъобразен ,по изложените по-горе съображения.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на ответника ще следва да заплати на жалбоподателката разноски по съразмерност и компенсация в размер на 560лв .

Водим от горното ,съдът

#### РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22221319003713-091-001/09.06.2020 г., издаден от Р. Г. Я. – орган, възложил ревизията и И. В. А. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1378 от 08.09.2020г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите в частта ,с която на И. Ю. Я., ЕГН [ЕГН] са установени задължения в размер на 44 854,23 лв. по реда на Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, дължими за периодите от м. 05.2016 г. до м. 01.2019

г., както и в частта ,с която са установени задължения по Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/, определени за данъчните периоди от 2013 г. в размер на 1718.56лв ; за 2014г -7053.76лв и за 2015 г. в размер на 12354.73лв  
ИЗМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22221319003713-091-001/09.06.2020 г., издаден от Р. Г. Я. – орган, възложил ревизията и И. В. А. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1378 от 08.09.2020г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите в частта ,с която на И. Ю. Я., ЕГН [ЕГН] са установени задължения по Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/, определени за данъчните периоди от 2016 г. до 2018 г. както следва : определя данък по чл.48 от ЗДДФЛ за 2016г в размер на сумата 2419.07лв ; за 2017г в размер на 2806.99лв и за 2018г в размер на 2000.93 лв  
ОСЪЖДА ТД на НАП да заплати на И. Ю. Я., ЕГН [ЕГН] сумата 560лв ,представляваща разноски по делото  
Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: