

РЕШЕНИЕ

№ 6744

гр. София, 29.05.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18
състав,** в публично заседание на 08.05.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Златка Илиева

при участието на секретаря Елеонора М Стоянова, като разгледа дело номер **247** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е образувано по жалба на А. Ц. Г., ЕГН: [ЕГН], с адрес: [населено място], [жк], [жилищен адрес] против Ревизионен акт № Р-22221222005607-091-001/05.09.2023 г., издаден от органи по приходите, изменен с Решение № 1669/24.11.2024 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, с което е изменен РА в частта по отношение данък върху годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2020 г. от 465,27 лв. на 281,30 лв. в едно със съответните лихви, а в останалата му част е потвърден изцяло.

В жалбата са изложени доводи, че оспореният административен акт е незаконосъобразен и неправилен, постановен в нарушение на административно-производствените правила. Намира за погрешен подхода на ревизиращите при облагането на изпращаните стоки и получените суми от наложени платежи. В тази връзка цитира определенията за „наложен платеж“ и „пощенски паричен превод“, съдържащи се в §1, т. 12 и т. 9 от Закона за пощенските услуги. Твърди, че е налице съществена разлика между получени суми по пощенска пратка /стоки/ и получени суми в резултат на пощенски парични преводи. Според него, в РД липсват мотиви и данни за това, дали изплащането и получаването на парични суми е равнозначно на продажба на стоки и дали същите не дублират изпратени пратки. Възражава и срещу това, че при формиране на данъчната основа ревизиращите не са признали каквато и да било стойност на продадените активи, с която да се намали реализираният приход

от продажбите на стоките.

Ответникът – директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” – София, чрез юрисконсулт оспорва жалбата, намирайки я за неоснователна и недоказана. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ – ГРАД, след анализа на доказателствата и на доводите на страните, в резултат на извършената проверка за законосъобразност, съответстваща на изискванията на чл. 160, ал. 2 ДОПК, приема следното.

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221222005607-020-001 от 25.10.2022 г., е възложено извършването на ревизия на А. Ц. Г. за установяване на данък върху годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2019 г. до 31.12.2021 г. Заповедта е връчена на 12.01.2023 г. На основание чл. 112, ал. 2, т. 1, чл. 113, ал. 3, във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК, са издадени Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22221222005607-020-002/08.03.2023 г., с която в обхвата на ревизията е включен годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ за периодите от 01.01.2019 г. до 31.12.2021 г.; ЗИЗВР №Р-22221222005607-020-003/15.03.2023 г., с която в екипа на ревизиращите органи е включена Т. И. В., на длъжност главен инспектор по приходите. Със ЗИЗВР №Р-22221222005607-020-004/03.04.2023 г. и ЗИЗВР №Р-22221222005607-020-005 от 07.06.2023 г., е определен срок за завършване на ревизията до 11.08.2023 г. Всички заповеди в хода на производството са издадени от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП София, оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП София.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р- 22221222005607-092-001/16.08.2023 г., връчен на 21.08.2023 г. Срещу констатациите на РД не е подадено възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК. Ревизията приключва с РА №Р-22221222005607-091-001 от 05.09.2023 г., издаден от В. А. В. - орган, възложил ревизията, и Н. Ц. Р., на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, връчен на 05.09.2023 г. Видно от разпоредителната част на РА /Таблица 1/, на А. Ц. Г. са установени задължения в размер на 10 643,11 лв., в т.ч. данък върху годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2020 г. в размер на 465,27 лв. и лихви в размер на 116,79 лв., годишен и авансов данък на ЕТ за 2019 г., 2020 г. и 2021 г. в размер на 8 318,61 лв. и лихви 1 742,44 лв.

За А. Ц. Г. е установено, че е местно лице по смисъла на чл. 4 от ЗДДФЛ и на основание чл. 6 от същия закон, е носител на задължение за данъци за придобити доходи от източници в Република България и в чужбина.

Извършени са процесуални действия, подробно описани в констативната част на ревизионния доклад, който е неразделна част от РА, по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на А. Ц. Г. е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице

/ИПДПОЗЛ/ №Р-22221222005607-040-001/26.10.2022 г. В отговор декларира, че за периода 01.01.2019 г. - 31.12.2021 г. няма сключени договори по трудово или гражданско правоотношение; не е упражнявал дейност като ЕТ; не е участвал в търговски дружества; не е упражнявал свободни професии; не е получавал доходи от наем; не е семеен; не е пътувал; притежава движимо и недвижимо имущество, във връзка с което са приложени копия на договори за покупко-продажба на МПС, Нотариален акт за покупко-продажба на недвижим имот №187/23.11.2021 г., протоколи от Националната и Държавната лотарии. Посочва, че всички разходи по притежавания недвижим имот, разходите за мобилен телефон и таксите за обучението му във виеше учебно заведение се поемат от родителите му. Не декларира разполагаеми суми в брой към 01.01.2019 г., 31.12.2019 г., 01.01.2020 г., 31.12.2020 г., 01.01.2021 г. и 31.12.2021 г.

От А. Ц. Г. са представени обяснения подробно описани в Решението на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“.

Приложени са документи, касаещи ЕТ „АНИТА - АННА АНГЕЛОВА“, ЕИК[ЕИК], описани детайлно на стр. 5 от РД. До В. С. Г. /майка на ревизираното лице/ е изпратено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от трети лица /ИПДПОТЛ/ №Р- 22221222005607-041-010 от 31.05.2023 г., връчено на 02.06.2023 г., с което е изискана информация за поетите от нея разходи, направени от А. Ц. Г. за ревизирания период. Отговор не е получен.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на 9 дружества, резултатите от които са описани подробно на стр. 5 - 8 от РД. На основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК и чл. 57 от ДОПК, са изискани документи и писмени обяснения от трети лица, в т.ч. от СДВР, сектор „Български документи за самоличност“ /във връзка с пътувания в чужбина/; Столична община, район Илинден /относно заплатени местни данъци и такси/; различни доставчици на комунални и телекомуникационни услуги. Отправените запитвания и получените отговори са описани в РД.

При проверка в ИС „Контрол“ е установено, че А. Ц. Г. е получател по доставки от регистрирани по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ лица, като направените за ревизирания период разходи са на обща стойност с ДДС 5 690,57 лв. /съгласно данни от таблица на стр. 10 от РД/.

Въз основа на справки в Агенция по вписванията и информационния масив на НАП /данни от КАТ/ са установени придобитите от лицето през ревизирания период недвижими имоти и моторни превозни средства, данните за които са отразени в таблици на стр. 11 от РД.

В хода на ревизията е получена информация, че лицето е клиент на 2 банки, от които са предоставени данни за начални салда, движения и крайни салда по сметките. До „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД, ЕИК[ЕИК] е изпратено Искане за предоставяне на документи и писмени обяснения от трети лица /ИПДПОТЛ/ №Р-22221222005607-041-008/23.03.2023 г., с което е изискана информация за получени от А. Ц. Г. наложени платежи /НП/, пощенски парични преводи /ППП/, дали същият е абонат на

дружеството и размер на заплатени от него суми. В отговор е получена информация в електронен вариант и под формата на снимки на документи, подписани от А. Ц. Г. и служител на „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД, показващи изплащането в брой на НП и ППП, както следва:

за 2019 г. - 1 535,00 лв. /ППП/, 9 068,00 лв. /НП/, всичко - 10 603,00 лв.; за 2020 г. - 442,40 лв. /ППП/, 18 828,00 лв. /НП/, всичко - 19 270,40 лв.; за 2021 г. - 110,00 лв. /ППП/, 22 789,00 лв. /НП/, всичко - 22 899,00 лв. Представени са и справки за получени пратки от ревизираното лице, както следва:

за 2019 г. - 11 605,22 лв.; за 2020 г. - 11 414,90 лв.; за 2021 г. - 5 990,13 лв.; общо - 29 010,25 лв.

ДО „СПИДИ“ АД, ЕИК[ЕИК] е изпратено ИПДПОТЛ №Р-22221222005607- 041-009/28.05.2023 г., с което е изискана информация за получени от ревизираното лице наложени платежи, пощенски парични преводи, дали то е абонат на дружеството и размер на заплатени от него суми. Получена е информация във файл с всички пощенски пратки и наложени платежи под формата на документи, подписани от А. Ц. Г. и служител на „СПИДИ“ АД, показващи изплащането в брой на НП и ППП, както следва:

за 2019 г. - 0,00 лв.; за 2020 г. - 1 375,00 лв. /НП/; за 2021 г. - 2 685,00 лв. /НП/.

1. По отношение на данък върху годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ органите по приходите са установили:

Въз основа на информацията от всички събрани документи, органите по приходите са изследвали всички източници на доходи и финансиране, имущественото състояние и извършените от задълженото лице разходи. Въз основа на тази информация са изготвени таблици за съпоставка за всяка от ревизираните години.

Съгласно отразеното в РД, ревизираното лице не е декларирало разполагаема сума в брой към 01.01.2019 г. Органите по приходите са извършили проверка в информационната система на НАП, при която са установили, че за А. Ц. Г. няма данни за изплатени доходи от трудови и извънтрудови правоотношения за периода от 2008 г. до 31.12.2018 г. Не са установени продажби на движимо и недвижимо имущество от лицето. В дневниците за продажби на всички дружества на територията на страната към лицето не са установени покупки в значителни размери преди ревизираните периоди. В писмените си обяснения А. Ц. Г. декларира, че е получил 5 000,00 лв. от Националната лотария през 2018 г., във връзка с което е приложен Протокол от 31.08.2018 г. от Националната лотария. С оглед установеното, ревизиращите са определили начална разполагаема сума към 01.01.2019 г. в размер на 5 000,00 лв. За останалите периоди наличните парични средства в началото и края на всеки от тях са определени в нулев размер.

Относно наличните средства по банкови сметки са съобразени данните, получени от търговските банки, в които е установено, че лицето има открити банкови сметки. Информацията за движението по сметките е описана подробно на стр. 11 - 12 от РД.

Същата е отразена на ред 2 в колони 2 и 5 на таблиците за съпоставка.

Във връзка с информацията, получена от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД и „СПИДИ“ АД, в колона „Постъпления“ на таблиците за съпоставка като доходи от стопанска дейност са отразени следните суми:

за 2019 г. - 10 603,00 лв., за 2020 г. - 20 645,40 лв., за 2021 г. - 24 209,00 лв. В същата колона за отделните години са включени: други облагаеми доходи /за 2019 г. - 370,00 лв./, необлагаеми доходи - хазарт рента и други /за 2020 г. - 200,00 лв., за 2021 г. - 345,00 лв./, доходи от друга стопанска дейност /за 2021 г. - 58,05 лв./, доходи от прехвърляне на имущество /за 2021 г. - 1 500,00 лв./, други източници на средства /за 2021 г. - 110,60 лв./.

А. Ц. Г. не е декларирал разходи за издръжка и живот. Като такива са отразени сумите, установени от органите по приходите след проверки в дневниците за продажби на регистрирани по ЗДДС лица /за 2019 г. - 2 219,99 лв., за 2020 г. - 718,00 лв., за 2021 г. - 3 052,58 лв./. Също така са отразени разходи за придобиване и ремонт на превозни средства, за платени данъци, застраховки, за получени пратки от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД и ИЗИПЕЙ, други разходи - митни сборове и др.

В резултат на извършената съпоставка на получени доходи, извършените разходи и придобито имущество е констатирано несъответствие /недостиг на парични средства/ за 2020 г. в размер на 4 652,65 лв. За 2019 г. и 2021 г. не е констатирано превишение на разходите на лицето над получените доходи.

Във връзка с гореизложеното, на А. Ц. Г. е връчено Уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК №Р-22221222005607-113-001/26.05.2023 г., с което е информиран, че поради наличие на обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК, основата за облагане с годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ и данък върху годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2019 г. до 31.12.2021 г. ще бъде определена по реда на чл. 122 - 124 а от ДОПК. На лицето е дадена възможност в 14-дневен срок да представи доказателства и да вземе становище. С ИПДПОЗЛ №Р-22221222005607-040-002/26.05.2023 г. е изискана декларация по чл. 124 от ДОПК. Становище и декларация не са представени.

На основание чл. 122, ал. 2 от ДОПК, за определяне на основата за облагане по ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2019 г. до 31.12.2021 г., е извършен анализ, като за относими към ревизираното лице са посочени обстоятелствата по т. 1, 2, 3, 4, 7, 14 и 16, отразен на стр. 13 – 14 от РД. Във връзка с констатирания недостиг на парични средства за 2020 г. в размер на 4 652,65 лв., е определена годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ в същия размер, следващ се данък в размер на 465,27 лв., а за забавата е начислена лихва в размер на 116,79 лв.

2. По отношение на годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ органите по приходите са установили следното:

Съгласно отразеното в РД, въз основа на получени в хода на ревизията справки от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД и „СПИДИ“ АД е установено, че за ревизирания период

физическото лице е извършило общо 313 доставки на територията на Република България, във връзка с които от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД е получило суми от наложени платежи и парични преводи в размер на 52 772,40 лв., а от „СПИДИ“ АД е получило наложени платежи в размер на 2 686,00 лв. Също така е налице информация, че А. Ц. Г. е получил от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД пратки на стойност 29 010,25 лв. Тъй като въз основа на справките е установено, че са извършени множество доставки, то е посочено, че регулярността им определя дейността като занятие и води до извод за извършване на търговска дейност от страна на ревизираното лице. В тази връзка е отбелязано, че съгласно чл. 1, т. 1 от Търговския закон /ТЗ/, за търговец по смисъла на закона се счита всяко физическо или юридическо лице, което по занятие извършва покупка на стоки или други вещи с цел да ги препродаде в първоначален, преработен или обработен вид. Цитирана е разпоредбата на чл. 26, ал. 7 от ЗДДФЛ определяща, че като доходи 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. Според органите по приходите, макар за дейността си А. Ц. Г. да не е регистриран по Търговския закон, вида, обема и начина на водене на дейността го определят като търговец. Подчертано е, че въз основа на предоставената от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД и „СПИДИ“ АД информация за изпратени пратки от лицето и документи за изплатени в брой суми от наложени платежи и пощенски парични преводи, е установено, че получател на сумите е А. Ц. Г..

Към представените обяснения с вх. №78-13-1#1/25.01.2023 г. от А. Ц. Г. са приложени 3 разписки, съгласно които ревизираното лице е предало на А. Д., собственик на ЕТ „АНИТА - АННА ДОБРЕВА“ на 05.10.2019 г. - 7 000,00 лв., на 06.06.2020 г. - 4 000,00 лв. и на 08.03.2020 г. - 8 000,00 лв., представляващи получени плащания за извършени продажби. Органите по приходите са направили справка в масивите на НАП относно ЕТ „АНИТА - АННА ДОБРЕВА“ и по ЕГН на А. Д., при която е установено, че от 2014 г. няма подавани годишни данъчни декларации по чл. 50 от ЗДДФЛ. За периода от 01.01.2014 г. до 31.12.2021 г. няма данни за регистрирано фискално устройство на ЕТ „АНИТА - АННА ДОБРЕВА“, за регистрирани трудови договори и търговски обекти. Също така няма данни за получени и изпратени пратки от името на ЕТ „АНИТА - АННА ДОБРЕВА“ и физическото лице А. Д., чрез куриерските дружества „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД и „СПИДИ“ АД. Според органите по приходите, от представените разписки от ревизираното лице не се доказва по категоричен начин, че предадените суми са именно сумите от изпратените стоки по товарителници, чрез „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД и „СПИДИ“ АД, по които А. Ц. Г. е получател на наложените платежи и пощенски парични преводи. Също така, в хода на ревизията не са представени доказателства за покупки, удостоверяващи вида и броя на притежаваните от лицето вещи, предмет на продажби чрез „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД и „СПИДИ“ АД. С оглед разпоредбата на чл. 10 от ЗКПО, ревизиращият екип не признава за данъчни цели разходи за покупка на продадените стоки.

В обобщение на изложеното е посочено, че получател на доходите за 2019 г., 2020 г. и 2021 г. от търговия на дребно със стоки /телефони, слушалки, айфони, кабели, аксесоари и др./ доставяни до крайни клиенти, чрез куриер, е лицето А. Ц. Г., а чрез поведението си той е целял реализираните от него доходи от търговска дейност да

бъдат укрити, респективно да избегне тяхното деклариране и облагане с данък по реда на ЗДДФЛ.

Предвид горното е прието наличие на обстоятелството по чл. 122, ал. 1, т. 1 от ДОПК, основата за облагане на доходите от стопанска дейност като ЕТ за 2019 г., 2020 г. и 2021 г. следва да бъде определена по особения ред на чл. 122 и сл. от ДОПК. Във връзка с това, за 2019 г. е определена данъчна основа в размер на 10 603,00 лв., следващ се данък по чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ в размер на 1 590,45 лв., ведно с лихва за забава в размер на 518,91 лв. Определената за 2020 г. данъчна основа е в размер на 20 645,40 лв., дължимият данък е в размер на 3 096,81 лв., ведно с лихва в размер на 696,37 лв. За 2021 г. е определена данъчна основа в размер на 24 209,00 лв., на която съответства данък в размер на 3 631,35 лв., а за забавата е начислена лихва в размер на общо 448,36 лв.

На основание чл. 152, ал. 1 от ДОПК лицето е оспорило РА. След анализ на установената в хода на ревизията фактическа обстановка, приложените към административната преписка писмени доказателства и направените от лицето възражения, Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ е издал Решение № 1669/24.11.2023 г., с което е изменил Ревизионен акт №Р-22221222005607-091-001 от 05.09.2023 г., издаден от В. А. В. - орган, възложил ревизията, и Н. Ц. Р. - ръководител на ревизията, в оспорената част като установения с РА данък върху годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2020 г. в размер на 465,27 лв. е определил на 281,30 лв., ведно със съответната лихва. В останалата оспорена част Ревизионен акт №Р-22221222005607-091-001 от 05.09.2023 г. е потвърден.

Решението на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ е връчено на А. Ц. Г. на 11.12.2023 г., а жалбата срещу него е подадена в съда на 13.12.2024 г.

При така установеното от фактическа страна, съдът достига до следните правни изводи:

Жалбата, по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена в срока по чл. 156, ал. 6 от ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване административен акт, поради което е допустима.

Разгледана по същество е неоснователна.

При извършена служебната проверка по чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът констатира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл. 118, ал. 2 и чл. 119, ал. 3 от ДОПК органи по приходите, при спазване на установената форма по чл. 120, ал. 1 от ДОПК. В ревизионния акт са посочени фактическите и правните основания за неговото издаване. Ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за

спорните периоди, като е изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви предвид цитирания чл. 120, ал. 2 от ДОПК представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективизирана в множество решения на ВАС.

Съдът констатира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са подписани от посочените като техни издатели органи по приходите с квалифициран електронен подпис по чл. 13, ал. 3 от ЗЕДЕУУ, приравнен на саморъчен, съгласно изричното указание на чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕУУ, като документите са подписани в срока на действие на удостоверение по чл. 24 от ЗЕДЕУУ. Това се установява и от приложените по делото доказателства на електронен носител. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, РА е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл. 30, ал. 6 от ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл. 184, ал. 1 от ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл. 26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Съгласно чл. 25, т. 1 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на ЕП 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, в сила съгл. чл. 52 от 01.07.2016 г., както и на чл. 5, т. 2, предл. 2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО на ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. От така представените преписи на хартиен носител, е видно, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени като електронни документи. Съдът намира, че същите са надлежно подписани. При това положение и съобразно разпоредбата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК следва да се приеме, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите, на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия, съгласно чл. 112 и чл. 113 от ДОПК, в предвидената от закона форма, съгласно чл. 113 от ДОПК, и съдържа всеки един от реквизитите, посочени в чл. 120 от ДОПК.

С оспорения РА са установени задължения на жалбоподателя за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2019 г., 2020 г. и 2021 г. и годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ за 2019 г., 2020 г. и 2021 г. Установяването на задълженията е извършено по особения ред по чл. 122-124 от ДОПК, след като е направен извод за наличие на несъответствие

между придобитото имущество и извършените разходи - обстоятелство по чл. 122. ал. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК.

Задълженията на А. Ц. Г. са определени в качеството му на физическо лице, което по занятие извършва покупка на стоки или други вещи с цел да ги препродаде в първоначален, преработен или обработен вид (чл. 1, ал. 1, т. 1 от ТЗ). Органите по приходите правилно са приели, че реализираните от ревизираното лице доходи са от търговска дейност и подлежат на облагане, на основание чл. 26 от ЗДДФЛ. Съгласно 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 ТЗ, но не е регистрирано като едноличен търговец. Към установената в хода на ревизията данъчна основа по реда на чл. 122-124 от ДОПК е приложена ставка 15%, по реда на чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ.

С оглед на констатираните факти и обстоятелства, установеният недеклариран доход на ревизираното лице представлява доход по смисъла на чл. 26, ал. 7 от ЗДДФЛ - доход от стопанска дейност на физическо лице, което е търговец по смисъла на ТЗ, но не е регистрирано като ЕТ и извършва по занятие търговски сделки на стоки с цел препродажба чрез онлайн платформа. Облагаемият доход от стопанска дейност на физическо лице, което е търговец по смисъла на ТЗ, но не е регистрирано като ЕТ, се определя по общия ред по правилата на чл. 26 от ЗДДФЛ като облагаем доход на ЕТ, а годишната данъчна основа се определя по реда на чл. 28 от същия закон.

Във връзка с установеното и декларираното от Г. ревизиращият екип приема, че осъществяваните онлайн продажби на стоки представляват извършвана дейност по занятие от ревизираното лице по смисъла на чл. 1, ал. 1, т. 1 от ТЗ. Прието е, че ревизираното лице е укрило, т.е. не е декларирано получени суми от наложени платежи и пощенски парични преводи, изплатени в брой и по банков път от куриерско дружество „Еконт Експрес“ ООД и „СПИДИ“ ЕООД, с оглед на което на Г. е връчено Уведомление по чл. 124 ал. 1 от ДОПК, с което се уведомява, че са налице обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК и основата за облагане ще бъде определена по реда на чл. 122 от ДОПК по реда на ЗДДФЛ на ЕТ. Поради това основателно органите по приходите са приели, че е налице особен случай, който пречатства определянето на данъчната основа по общия ред на ЗДДФЛ, с оглед на което данъчната основа за облагане е определена по особения ред на чл. 122 и следващите от ДОПК.

За да се приложи правилото на чл. 122 от ДОПК при установяването на дължимия данък, следва да е налице особен случай, който да пречатства извършването на ревизия по общия ред. Тези особени случаи са уредени изчерпателно от чл. 122 от ДОПК и се установяват обективно от органите по приходите в условията на пълно доказване, за да премине ревизията по реда на чл. 122 от ДОПК. Установяването на основанията следва да е доказано с допустимите от ДОПК доказателства, като доказателствената тежест е за органите по приходите и не е допустимо прилагането на разпоредбата при само предполагаемо наличие на основание. Достатъчно е, обаче да е налице

едно от основанията, за да протече ревизията по особения ред. Решението за преминаване към особения ред за облагане е в оперативната самостоятелност на органите по приходите, като за избирането му може да се вземе предвид най - вече влиянието на наличното основание върху възможността за точното установяване на данъчната основа и всички други относими към отчетността обстоятелства. В случая се касае за възможност да бъде извършено облагане тогава, когато необходимите за установяването на данъчните задължения данни, с оглед изискванията на ЗДДФЛ, не са налице, поради липсата на категорични доказателства за произход на паричните средства, с които е разполагало физическото лице, надхвърлящи декларациите от него доходи.

За обезпечаването на възможността за данъчно облагане по аналог, именно с цел да бъде преодоляна фактическата невъзможност за обективно, въз основа на писмени доказателства, установяване на данъчни задължения, са създадени специални процесуални правила /чл. 122, чл. 123 и чл. 124 от ДОПК/.

Настоящият съдебен състав приема, че събраните по делото доказателства установяват факти, които потвърждават извода, че по отношение данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ са налице обстоятелства по смисъла на чл. 122, ал. 1 т. 2 от ДОПК, а именно налице са данни за укрити приходи или доходи. С оглед на това е налице презумпцията на чл. 124, ал. 2 от ДОПК, според който в производството по обжалването на ревизионния акт при извършена ревизия по реда на чл. 122 от ДОПК фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, ако наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 от ДОПК е подкрепено със събраните доказателства. За да опровергае констатациите, съдържащи се в РА не е достатъчно ревизираното лице да докаже, че направените фактически констатации са неверни, а да ангажира доказателства в обратен смисъл..

По отношение задълженията за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ:

В хода на съдебното следствие не бяха представени никакви доказателства от страна на жалбоподателя, които да оборят констатациите на ревизиращите органи досежно размера на извършените разходи, които надхвърлят получените доходи. В тази връзка, размерът на доходите и разходите е определен въз основа на служебно събрана от органите по приходите информация от подробно описаните в РД източници, в т.ч. от регистрите на НАП, получена информация от доставчици на комунални и други услуги, от получените банкови извлечения, от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД и „СПИДИ“ АД. Видно от таблиците за съпоставка в тях като приходи са включени получените от лицето парични преводи чрез куриерските дружества, а като разходи са отразени суми изплатени във връзка с получени пратки от ЕКОНТ. Тъй като паричните преводи са получавани регулярно от лицето през годините, то органите по приходите правилно са приели, че се касае за доходи от дейност

като ЕТ и съответно правилно са ги включили в приходната част на таблиците за съпоставка. По отношение на отразените на ред 29 от таблицата за съпоставка „други разходи“ - получени пратки от ЕКОНТ, лицето е изложило неясни съображения, които отново не са в състояние да оборят размера на така определените разходи.

Що се отнася до установения с оспорения ревизионен акт данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ, съдът взе предвид актуалната съдебна практика на ВАС. Така например, в Решение № 12056 от 06.12.2023 г. по адм. д. 5879 от 2023 г. на ВАС, Първо отделение, е посочено, че в своята практика Върховният административен съд е последователен в разбирането си, че не е допустимо при установено положително крайно салдо за предходната ревизирана година да се приеме различна начална стойност за следващата само въз основа на съображението, че „излишъкът“ не трябва да се обвързва с конкретна дата. Този довод влиза в противоречие с принципа на обективност, прогласен в чл. 3 ДОПК. По този начин, според цитираното решение, жалбоподателят ще трябва да доказва, че не е разходвал своите разполагаеми в края на периода средства, т. е. да доказва отрицателни факти. Именно разходването на веднъж доказани парични средства е положителният факт, който трябва да бъде доказан от приходните органи и след като това не е сторено, то неустановеното трябва да се приеме за неосъществено. (в този смисъл Решение № 12056 от 06.12.2023 г. по адм. д. 5879 от 2023 г. на ВАС, Първо отделение). В този смисъл са и мотивите на Решение № 4046 от 13.04.2020 г. по адм. д. № 11566 от 2019 г. на ВАС, Осмо отделение. В него също е посочено, че не трябва да се предполага разходването на установеното положително салдо на паричния поток от предходен данъчен период, при липса на данни за извършени разходи от задълженото лице, а същото трябва да формира начално салдо за следващия период.

Във връзка с посоченото, съдът намира, че правилно с Решение № 1669/24.11.2024 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ е удовлетворено искането на лицето констатираното превишение на средства за 2019 г. в размер на 1 839,65 лв. да бъде отразено като начална разполагаема сума за 2020 г. Разликата между получените доходи /приходи/ и извършените разходи, представлява парични средства, които след като не са налични по банковите сметки на жалбоподателя и няма данни да са изразходвани, е логично да са в патримониума му в брой към края на 2019 г. и съответно към началото на следващата 2020 г. Като се вземе предвид горната сума, недостигът за 2020 г. се променя от 4 652,65 лв. на 2 813,00 лв. и това съответно се явява основата за облагане по чл. 122 от ДОПК.

Дължимият данък е в размер на 281,30 лв., ведно със съответните лихви в размер на 70,76 лв.

По отношение задълженията за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ.

Както беше посочено, основанията за извършване на ревизия по особения ред са изрично изброени в разпоредбата на чл. 122, ал. 1, т. 1 - т. 7 от ДОПК. В конкретния случай, за да преминат към извършване на ревизия по особения ред, органите по приходите са приели, че са налице обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК - налице са данни за укрита приходи или доходи.

В ДОПК няма легална дефиниция на понятието "данни", нито има препращане към друг нормативен акт, в който е уредено понятието; не съществува изискване данните да са достатъчни или те да са достоверни. ДОПК в чл. 122, ал. 1, т. 2 не налага изискването за наличие на доказателства за укрита приходи или доходи. Може да се приеме, че ще са налице данни за укрита приходи или доходи, когато на орган по приходите преди или по време на извършване на данъчна ревизия или проверка са станали достояние сведения от такова естество, че да се направи въз основа само на тях обосновано предположение, налагащо извод за наличие на укрит приход или доход на проверявания или ревизиран субект. За целите на данъчното облагане един приход или доход е укрит/скрит/ тогава когато, същият не може да се види или намери обективно, т.е. когато един приход или доход, подлежащ на облагане не е намерил отражение в облагаемата маса на даден субект и не може да се проследи по обективни данни и признаци същият да е бил обложен - прихода или дохода не е бил обложен със съответния данък. Не е необходимо наличието на умисъл/цел/ прихода или дохода да бъде скрит/необложен/. Съпоставката между декларираните и/или получените приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране на ревизираното лице и имущественото и финансовото му състояние по смисъла на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК, за ревизирания период се прави текущо за целия период, като обаче се имат предвид данъчните периоди по отношение на съответните данъци. Това означава, че ако по отношение на всеки един данъчен период, включен в обхвата на ревизията, се получи несъответствие между декларираните и/или получените приходи и доходи и имущественото и финансовото състояние на ревизираното лице, то е налице предпоставката за преминаване на ревизията по особения ред на чл. 122 от ДОПК, какъвто според съда е и настоящия случай.

Съдът приема, че правилно са установени задължения за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ за 2019 г., 2020 г. и 2021 г.

Констатациите на ревизиращите органи, съгласно изложеното в обстоятелствената част на ревизионния доклад и в издадения въз основа на него ревизионен акт, на които се основава извода им за наличието на хипотезата на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК, са обосновани със сочените за установени като получени от жалбоподателя доходи от упражнявана търговска дейност - продажба на телефони, слушалки и др. по електронен път. Констатациите са обосновани със събраните доказателства за получени суми от продажба на стоки /търговска дейност/ по банковите сметки на ревизираното лице и данните, съдържащи се в предоставената от "Еконт експрес" ООД и „Спиди“ АД информация за изпратените стоки с наложен

платеж от жалбоподателя и платени суми на ревизираното лице. В случая е установено и не е спорно, че в полза на лицето от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД и „СПИДИ“ АД са събрани и изплатени суми по наложени платежи и пощенски парични преводи в следните размери: през 2019 г. - 10 603,00 лв., през 2020 г. - 20 645,40 лв., през 2021 г. - 24 209,00 лв. С основание органите по приходите са приели, че извършваната търговска дейност е в полза на жалбоподателя, тъй като липсват убедителни доказателства, че събраните от него суми са в полза на ЕТ „АНИТА – АННА АНГЕЛОВА“. Предвид изложеното, настоящата съдебна инстанция намира, че жалбоподателят действително е извършвал доставки и е получавал в своя полза посочените от куриерските дружества наложени платежи и пощенски парични преводи. Извършените продажби не могат да бъдат характеризирани като инцидентни сделки, поради тяхната многобройност. Същите безспорно имат характер на дейност, осъществявана редовно и по занятие, от което следва, че ревизираното лице действа като търговец, който извършва дейност, която е свързана с продажба на стоки и за която е следвало да води съответната счетоводна отчетност като лице, осъществяващо стопанска дейност. От жалбоподателя не са ангажирани доказателства, оборващи изводите както на ревизиращия екип, така и тези на Директора на дирекция ОДОП.

В обобщение на изложеното по-горе, съдът приема, че оспореният ревизионен акт е законосъобразен и обоснован, издаден от компетентни органи по приходите и не са на лице основанията, по смисъла на чл. 160, ал. 2 от ДОПК за отмяната му.

При този изход на спора, на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, в размер определен на основание чл. 7, ал. 2, т. 2 от Наредба №1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, в размер на 1337,18 лв. /хиляда триста тридесет и седем лева и осемнадесет стотинки/.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София-град, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на А. Ц. Г., ЕГН: [ЕГН] срещу Ревизионен акт № Р-22221222005607-091-001/05.09.2023 г., издаден от органи по приходите, потвърден с Решение № 1669/24.11.2024 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, с което е изменен РА в частта по отношение данък върху годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2020 г. от 465,27 лв. на 281,30 лв. ведно със съответните лихви, а в останалата му част е потвърден изцяло.

ОСЪЖДА А. Ц. Г., ЕГН: [ЕГН], да заплати на Дирекция ОДОП-София сумата от 1337,18 лв. /хиляда триста тридесет и седем лева осемнадесет стотинки/.

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

СЪДИЯ :