

РЕШЕНИЕ

№ 9037

гр. София, 06.03.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 7 състав, в публично заседание на 09.02.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маруся Йорданова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **700** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на М. Д. С., ЕГН [ЕГН], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], № 13, вх. Б, ет. 2, ап. 29, подадена чрез адв. Ц., срещу Ревизионен акт № Р 22002222005867-091-001/19.06.2023 г., издаден от Ц. М. П. – орган, възложил ревизията, и Р. А. К. – ръководител на ревизията, изменен в частта относно установеното задължение за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 ЗДДФЛ за 2016 г., като същото е определено в размер на 8 558,06 лв. вместо 19 811 лв., и потвърден в останалата част с Решение № 1766/14.12.2023 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – С.. С ревизионния акт са установени допълнителни задължения по ЗДДФЛ в общ размер на 112 357,12 лв., включително годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ в размер на 52 028 лв., лихви за забава в размер на 28 063,10 лв. за периода 2015 г. – 2020 г., както и задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 ЗДДФЛ в размер на 19 811 лв. и лихви за забава в размер на 12 455,02 лв. за 2016 г.

В жалбата са изложени твърдения, че РА е необоснован и незаконосъобразен, поради съществено нарушение на административнопроизводствените правила, в противоречие с материалноправните разпоредби и несъответствие с целта на закона. Поддържа се, че не са налице обстоятелства, сочещи съществуването на основания по смисъла на чл.122, ал.2 от ДОПК за определяне на основата за облагане за установяване на допълнителни задължения за данък по ЗДДФЛ на ЕТ за ревизирания период е необоснован. Позовава се на изтекла погасителна давност за част от установените задължения. Твърди, че за 2015 г. давността е изтекла към края на 2021 г., поради което начисляването на данъчни задължения за тази година се явява незаконосъобразно. Искането

до съда е за отмяна на оспорения ревизионен акт.

В съдебно заседание, жалбоподателят се представлява от адв. Ц., който поддържа жалбата и моли да бъде уважена. Твърденията му са, че не е извършвал търговска дейност, такава е извършвала неговата съпруга, като това обстоятелство е било установено от НАП на база една фактура издадена от дружеството ѝ. Претендира присъждане на сторените по делото разноски, за което представя списък по чл. 80 ГПК. Представя писмени бележки.

Ответникът - директор на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централно управление на Националната агенция за приходите, чрез юр.к. Й. оспорва жалбата изцяло, като претендира законосъобразност на РА. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на адвокатския хонорар, съгласно решение на СЕС от януари 2024 г.

Софийска градска прокуратура, редовно призована, не се представлява и не изразява становище. По фактите.

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22002222005867-020-001/31.10.2022 г., издадена от И. К. А. в качеството ѝ на заместник на Ц. М. П. – и двете на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – В. Т., оправомощена със Заповед № ЗЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. на изпълнителния директор на НАП, Заповед № 3-ЦУ-3287/08.11.2021 г. на зам.-изпълнителния директор на НАП и Заповед № РД-01-787/08.11.2021 г. на директора на ТД на НАП – С., е възложено извършването на ревизия на М. Д. С. за установяване на задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 ЗДДФЛ за 2016 г., както и за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ за дейност като ЕТ за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2020 г. Заповедта е връчена по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 ДОПК на 07.11.2022 г., като на основание чл. 114, ал. 1 ДОПК от тази дата е започнал да тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията, който изтича на 07.02.2023 г. Със Заповед за изменение на ЗВР (ЗИЗВР) № Р-22002222005867-020-002/03.02.2023 г., издадена от И. К. А. в качеството ѝ на заместник на Ц. М. П. и връчена електронно на 06.02.2023 г., срокът е удължен с два месеца, като е определен нов срок за приключване на ревизията до 05.04.2023 г.

Ревизията е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 ДОПК и е възложена в изпълнение на Решение № 1703/24.10.2022 г. на директора на дирекция „ОДОП“ – С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22002222005867-092-001/24.04.2023 г., връчен електронно на 25.04.2023 г., който по силата на чл. 120, ал. 2 ДОПК е неразделна част от ревизионния акт. Срещу констатациите на РД не е подадено писмено възражение.

В хода на ревизията са извършени процесуални действия, подробно отразени в констативната част на ревизионния доклад, който по смисъла на чл. 120, ал. 2 ДОПК е неразделна част от ревизионния акт. На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 ДОПК са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения, както и искане до трето лице, по които са представени доказателства, описани в доклада.

На основание чл. 45 ДОПК са извършени насрещни проверки на „КОМСЕД“ АД, ЕИК[ЕИК], обективизирана с Протокол № П-22222523005563-141-001/22.02.2023 г., и на „ЕНКО ВЕНДИНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], приключила с Протокол № П-22222522220892-141-001/05.01.2023 г. С Протокол за присъединяване на документи № Р-22002222005867-ППД-001/04.04.2023 г. са приобщени доказателствата, събрани в проверка за анализ на данни в електронен формат на М. С., приключила с Протокол № П-22221520199309-073-001/18.11.2021 г., ведно с приложените към него доказателства, включително сведения и документи от трети лица – „ЦЕНТРАЛНА КООПЕРАТИВНА БАНКА“ ЕАД, ЕИК[ЕИК], „БЪЛГАРСКИ ПОЦИ“ АД, ЕИК[ЕИК], „СПИДИ“

АД, БИК[ЕИК] и др.

С Протокол № Р-22002222005867-ППД-002/04.04.2023 г. са приобщени и доказателствата, събрани в предходната ревизия на М. С. с УИН П: 22221520199309.

На основание чл. 124, ал. 1 ДОПК на 14.03.2023 г. на М. С. е връчено Уведомление № Р-22002222005867-113-001/09.03.2023 г. във връзка с установени обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 2 ДОПК – наличие на данни за укрити приходи или доходи.

Посочено е, че като местно лице по смисъла на чл. 4, ал. 1, т. 1 ЗДДФЛ и на основание чл. 8, ал. 1 и чл. 12 ЗДДФЛ жалбоподателят е данъчно задължено лице за облагаемия си доход, получен през съответната данъчна година от източници в Република България и в чужбина. Отражено е, че лицето не е търговец по смисъла на чл. 1, т. 1 ТЗ; същият е семеен и има едно дете. Посочено е още, че на неговата съпруга М. Д. е извършена ревизия за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2020 г., като е издаден РА № Р-22221521007174-091-001/09.08.2022 г. Установено е, че М. С. е имал трудов договор в „БГ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД, БИК[ЕИК], считано от 09.08.2016 г., и е получавал месечен доход от трудови правоотношения в размер на 320,00 лв., както и доходи от наем, декларирани пред НАП. Отбелязано е, че лицето не е било регистрирано по ЗДДС, за отчетните периоди 2015 г., 2016 г., 2017 г. и 2018 г. не са подавани годишни данъчни декларации по чл. 50 ЗДДФЛ и няма декларирани доходи, както и че не притежава регистриран ЕКАФП.

Ревизиращият екип е установил, че за периода от 01.01.2015 г. до 31.12.2020 г. М. С. е извършвал търговия със стоки, доставяни до клиенти чрез пощенски оператор и куриерски фирми, като получените от тази дейност доходи не са декларирани. В подадените от М. С. ГДД по чл. 50 ЗДДФЛ за 2019 г. и 2020 г. са декларирани единствено доходи от наем, без да е деклариран доход от продажба на стоки. При тези данни ревизиращият екип е приел, че са налице индиции за осъществявана от М. Д. С. търговска дейност по занятие по смисъла на чл. 1 ТЗ, свързана с продажба на стоки – части за кафемашини, поръчвани предимно от чуждестранни физически лица, при доставка чрез куриерски дружества, в резултат на което са реализирани подлежащи на облагане доходи.

I. Относно определените задължения по ЗДДФЛ – годишен и авансов данък за дейност като ЕТ.

Съгласно констативната част на РД, при извършената проверка за анализ на данни в електронен формат за процесните периоди, приключила с Протокол № П-22221520199309-073-001/18.11.2021 г., е установено, че проверяваното лице е осъществявало многократно и системно търговски сделки със стоки (части за кафемашини) посредством интернет. Посочено е, че М. С. е получавал суми по банковата си сметка за пратки, доставяни на клиенти – физически лица в чужбина, предимно чрез „БЪЛГАРСКИ ПОЩИ“ ЕАД, като са констатирани и инцидентни доставки чрез куриерските дружества „СПИДИ“ АД и „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД.

От извършената проверка на „БЪЛГАРСКИ ПОЩИ“ ЕАД са представени данни за изпратените от ревизираното лице пратки за периода от 01.01.2019 г. до 01.06.2020 г., като е установено, че същият е подател на 320 броя кореспондентски пратки и 3 514 броя малки пакети до лица от трети страни и други държави членки, за които не се предлага услугата „наложен платеж“, а сумите, платени от получателите, са заплащани чрез банкови преводи. Въз основа на събраните доказателства и предвид обстоятелството, че в предходната ревизия лицето е декларирало, че не е извършвало търговска дейност, а е изпращало пратки чрез „БЪЛГАРСКИ ПОЩИ“ ЕАД до чужбина във връзка с хоби – колекционирание и размяна на конструктори „Л.“, части конструктори и мини фигури с други колекционери по света, органите по приходите са предприели разкриване на банкова тайна по служебен път. От банковите институции са получени документи, удостоверяващи салдата, оборотите и основанията за движението по банковите сметки на

ревизираното лице, като при анализа на банковите извлечения са установени получени парични преводи в големи размери с основание „VIOCVI—Refund“. Банковата институция е пояснила, че това са суми, възстановени от търговец вследствие на извършени картови транзакции на клиента през интернет, като банката не разполага с информация за търговеца.

От анализа на движението по банковите сметки на лицето в „ЦЕНТРАЛНА КООПЕРАТИВНА БАНКА“ АД органите по приходите са приели, че за 2015 г. са получени 68 345,00 щ. д., равностойни на 121 519,73 лв.; за 2016 г. – 62 432,50 щ. д., равностойни на 110 773,51 лв.; за 2017 г. – 46 407,60 щ. д., равностойни на 79 891,79 лв.; за 2018 г. – 57 442,50 щ. д., равностойни на 94 988,69 лв.; за 2019 г. – 52 447,50 щ. д., равностойни на 91 974,66 лв.; за 2020 г. – 31 433,89 щ. д., равностойни на 54 046,44 лв., като посочените суми са определени в ревизията като доход от икономическа дейност. Отражено е още, че лицето е получавало ежемесечни парични преводи в приблизителен размер 5 000,00 USD, които са били теглени в брой непосредствено след получаването им.

Отбелязано е, че през 2018 г. здравословното състояние на М. С. се е влошило (получава инсулт), вследствие на което е издадено ТЕЛК решение и му е отпусната инвалидна пенсия. Посочено е, че от 2019 г. ревизираното лице отдава недвижим имот под наем, от което също е получавало доход, като по делото са приложени копия от договорите за наем.

От страна на ревизираното лице са представени разходооправдателни документи за извършени разходи във връзка с покупката на процесните стоки („Л.“ конструктори и части за кафемашини). Органите по приходите са предприели действия за извършване на насрещни проверки към сочените доставчици „ЕНКО ВЕНДИНГ“ ООД и „КОМСЕД“ АД, като от получените отговори е прието, че представените документи за извършени разходи са свързани с извършваната от жалбоподателя търговска дейност. В РД е отразено, че в хода на ревизията жалбоподателят е представил само част от извършените разходи, свързани с дейността му като търговец, поради което органите по приходите са пристъпили към определяне на отчетната стойност на продадените стоки чрез съпоставка с „МЕРИДИАН СОЛЮШЪНС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] – дружество на съпругата М. Д., чиято дейност е електронна търговия с части за кафемашини чрез платформата eBay, с получаване на плащания чрез PayPal и доставка чрез „Български пощи“ ЕАД, като стоките се придобиват основно от „ЕНКО ВЕНДИНГ“ ЕООД. Въз основа на декларираните данни по ГДД по ЗКПО за 2019 г. на „Меридиан Солюшънс“ ЕООД, при които са декларирани приходи 39 542,98 лв. и отчетна стойност на продадените стоки 11 000 лв., е определена търговска надценка 259,48 %.

На това основание, при позоваване на чл. 122, ал. 2, т. 12 ДОПК и при приета търговска надценка 259,48 % от друго лице, упражняващо същата или подобна дейност при същите или подобни условия, е определена отчетна стойност на продадените стоки по години, както следва: за 2015 г. – 55 859,84 лв., за 2016 г. – 30 877,22 лв., за 2017 г. – 22 248,82 лв., за 2018 г. – 26 231,78 лв., за 2019 г. – 26 496,06 лв., за 2020 г. – 15 356,56 лв. Констатирано е и че М. С. е заплатил разходи за външни услуги (пощенски/куриерски услуги), основно към „БЪЛГАРСКИ ПОЩИ“ ЕАД, в общ размер 37 197,05 лв., включително за 2018 г. – 248,70 лв., за 2019 г. – 24 104,40 лв., за 2020 г. – 12 843,95 лв.

Ревизиращият екип е приел, че е доказано осъществяването на многократни продажби на части за кафемашини през всички процесни финансови години (2015 г. – 2020 г.), като лицето е превърнало дейността в източник на постоянен доход. В тази връзка е посочено, че доходът от продажбата на процесните стоки подлежи на облагане по ЗДДФЛ, доколкото дейността е извършвана системно, по занятие и с цел реализиране на печалба. Приложима е разпоредбата на чл. 26, ал. 7 ЗДДФЛ, съгласно която 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, като годишната данъчна основа представлява формираната по реда на ЗКПО данъчна печалба, върху която се дължи данък в размер 15 на сто по чл. 48, ал. 2 ЗДДФЛ. Посочено е, че при формиране на данъчната основа за ревизираните години е съобразено наличието на ТЕЛК решение за намалена трудоспособност на М. С..

С ревизионния акт, по реда на чл. 122 ДОПК, са определени следните данъчни основи и дължим данък по чл. 48, ал. 2 ЗДДФЛ: за 2015 г. върху ГДО 87 807,65 лв. е определен дължим данък 13 171,00 лв.; за 2016 г. върху ГДО 80 120,24 лв. е определен дължим данък 12 018,04 лв.; за 2017 г. върху ГДО 57 731,23 лв. е определен дължим данък 8 659,00 лв.; за 2018 г. върху ГДО 59 897,52 лв. е определен дължим данък 8 984,00 лв.; за 2019 г. върху ГДО 39 094,05 лв. е определен дължим данък 5 864,00 лв.; за 2020 г. върху ГДО 22 215,25 лв. е определен дължим данък 3 332,00 лв. и са начислени лихви в общ размер на 28 063,10 лв.

2.Относно установените задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 ЗДДФЛ за 2016 г.

В частта на ревизията, касаеща установяване на задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2016 г., ревизиращият екип е извършил детайлен анализ на имущественото състояние на лицето, източниците на финансиране, движенията по банковите сметки, наличните парични средства, както и всички установени разходи, направени през периода от 01.01.2016 г. до 31.12.2016 г.

С оглед данните за укрити приходи е приложен редът по чл. 122 и сл. от ДОПК, като е извършена съпоставка между средствата, с които лицето е разполагало през годината, и реализираните от него разходи и придобивания.

Ревизиращият екип е приел, че през 2016 г. М. Д. С. е реализирал следните парични постъпления: доходи от електронна търговия чрез продажба на стоки в размер на 62 432,50 щ.д., равняващи се на 110 773,51 лв.; трудово възнаграждение от „БГ ТРЕЙД СОФИЯ“ ЕООД в размер на 1 177,90 лв.; доход от продажба на недвижим имот в размер на 9 900,00 лв.; налични парични средства в брой в размер на 5 000,00 лв.; както и получени парични средства от М. Д. С. (брат на лицето) в размер на 37 003,21 лв. Така общият размер на установените и приети от органите по приходите парични постъпления за 2016 г. възлиза на 158 687,53 лв.

Наред с това ревизиращият екип е установил, че през същия период лицето е извършило разходи в общ размер на 323 725,78 лв. В тази сума са включени: разходи за закупени стоки в размер на 33 839,84 лв.; разходи за издръжка и живот в размер на 10 380,16 лв.; разходи за електроенергия – 453,87 лв.; разходи за телекомуникационни услуги – 311,97 лв.; данъци и такси – 12 468,16 лв.; медицински услуги – 58,00 лв.; закупуване на конструктори „Л.“ – 2 408,02 лв.; предоставени парични средства от съпругата му в размер на 19 382,00 USD, равняващи се на 32 324,41 лв.; разход за придобиване на недвижим имот в [населено място],[жк], закупен от „БИГ ВАНД“ ЕООД на стойност 85 000,00 евро, равняващи се на 166 245,55 лв.; разходи за ремонт и обзавеждане на този имот в размер на 12 951,54 лв.; както и разход за придобиване на недвижим имот – магазин, находящ се в [населено място], [улица], в размер на 49 982,70 лв.

Съобразено е също, че към 31.12.2016 г. наличностите по банковите сметки на лицето възлизат на 38 081,16 лв.

След обобщаване на данните от събраните доказателства и изготвяне на справка за съответствие между стойността на имуществото и извършените разходи, от една страна, и установените доходи, от друга, ревизиращият екип е установил, че са налице данни за превишение на разходите над доходите за 2016 г. в размер на 198 116,32 лв.

В хода на ревизионното производство лицето не е представило доказателства за други

източници на доходи или за налични спестявания, с които да се обясни финансирането на разходите в посочения размер.

При тези данни органите по приходите са приели, че установеното несъответствие представлява недеklarиран доход от други източници по смисъла на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ, определен по реда на чл. 122, ал. 4 от ДОПК. В резултат е формирана годишна данъчна основа за 2016 г., включваща доходи от трудови правоотношения в размер на 1 308,77 лв. и доходи от други източници в размер на 198 116,32 лв., или общ размер на данъчната основа 199 425,09 лв.

На основание чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ върху тази данъчна основа е определен данък в размер на 19 942,51 лв., представляващ 10 % от установената данъчна основа. След приспадане на авансово удържания данък в размер на 130,87 лв., е установено невнесено задължение в размер на 19 811,00 лв.

На основание чл. 175, ал. 1 от ДОПК върху тази сума са начислени лихви за забава в размер на 12 455,02 лв.

Срещу ревизионния акт е подадена жалба по административен ред пред директора на дирекция „ОДОП“, по която последният се е произнесъл с Решение № 4766/14.12.2023 г., с което е изменил ревизионния акт в частта относно определените задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 ЗДДФЛ за 2016 г., като е извършил самостоятелна съпоставка между установените по делото приходи и разходи на лицето. В решението е прието, че към началото на ревизионния период жалбоподателят е разполагал с налични парични средства в брой в размер на 117 538,85 лв., като през 2016 г. е реализирал постъпления в общ размер на 158 687,53 лв., при извършени разходи в размер на 323 725,78 лв. След съобразяване на движението по банковите сметки и на наличното салдо към 31.12.2016 г. в размер на 38 081,16 лв., решаващият орган е приел, че е налице недостиг на парични средства в размер на 85 580,56 лв. При тези данни е направен извод, че посочената сума представлява облагаем доход по чл. 17 ЗДДФЛ за 2016 г., поради което ревизионният акт е изменен в тази му част и е определен дължим данък в размер на 8 558,06 лв., в едно с лихви за забава.

Ревизионният акт е оспорен и по съдебен ред с жалбата, по която е образувано настоящото дело.

За установяване на обективната истина по делото и проверка на спорните обстоятелства, съдът по искане на жалбоподателя е допуснал изслушване на съдебно-техническа и съдебно-счетоводна експертиза, като съдът кредитира заключението на вещото лице в съвкупност с останалите доказателства по делото, като обективно и безпристрастно дадени и неоспорени от страните. Констатациите на вещите лица ще бъдат разгледани по – надолу в решението и ще бъдат обвързани с неговите мотиви.

По делото е разпитан свидетеля М. К., като се установява, че познава М. С. повече от 30 години. Свидетелят сочи, че последният е пенсионер по болест и по негови данни се занимава като хоби със сглобяване на фигурки и сетове от леко, които закупува, разменя или предлага в различни интернет групи. Посочва, че С. изпраща и получава пратки, но не може да посочи какъв е техният обем. Според него последният получава доходи от наем и пенсия по болест. Свидетелят заявява още, че в периода 2015 г. – 2020 г. С. е получил инсулт, поради което продължително време е бил хоспитализиран. Посочва също, че е

притежавал наследствен имот в близост до болница „Т.“, който е продал на сравнително висока цена за съответния момент. Свидетелят сочи, че е брокер по професия и е предлагал на С. да инвестира в недвижими имоти, но не е проявил интерес. Впоследствие обаче е закупил имот, от който започнал да получава доходи от наем, а по – късно е придобил и още един имот. По думите му С. не е извършвал търговска дейност. Съпругата му е развивала собствен бизнес, като е продавала стоки, чрез платформата eBay. Свидетелят сочи, че е било необходимо ежедневно да посещава пощенска служба за изпращане на пратки, като С. е носел и изпращал същите, тъй като съпругата му не е могла да управлява автомобил. Посочва още, че същият е изпращал части от легло, като понякога е изчаквал на пощата по час и половина. Свидетелят допълва, че съпругата на С. се е занимавала и с продажба на части за кафемашини.

По приложимото право.

В съдебното производство, съгласно нормата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Съдът приема, че обжалвания ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите, по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.2 от ДОПК. В този смисъл е и заключението на СТЕ, изготвена от вещо лице Г. Р.. Спазена е формата по чл.120, ал.1 от ДОПК. От приложените по административната преписка доказателства се установяват обстоятелствата по спазване процедурата по образуване и развитие на производството пред административния орган. При постановяването на оспорения РА не се констатира допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да са довели до нарушаване правото на защита на оспорващото дружество.

Ревизията е възложена от компетентен орган съгласно издадената заповед от директора на ТД на НАП - С.. РА е издаден в предвидената от закона писмена форма. Спазен е и срокът за издаване, както на РА, така и на РД. Задълженото лице е надлежно уведомено за започване на производството и неговото приключване. Съдът не установи да са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да доведат до незаконосъобразност на оспорения административен акт и съответно неговата отмяна.

За резултатите от данъчната ревизия е съставен РД при спазване на установения в закона срок, който надлежно и в срок е връчен на представляващ дружеството – жалбоподател.

В законоустановения срок по чл.117, ал.5 от ДОПК не е постъпило възражение срещу доклада. Въз основа на установените с доклада данни, ревизията е приключила с издаване на оспорения РА от органа по приходите. РА е връчен надлежно. По изложените съображения съдът приема, че не е допуснато съществено процесуално нарушение, ограничаващо правото на защита на данъчно задълженото лице.

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в чл.120, ал.1 от ДОПК задължителни реквизити – името и длъжността на органа, който го издава, номер и дата, данни за ревизираното лице, обхвата на ревизията, извършените действия в ревизионното производство, мотиви за издаването му, разпоредителна част, в която са определени задълженията на ревизираното лице, пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва, подпис на органа по приходите, който го е издал. Към оспорения ревизионен акт

е приложен и РД, като неразделна негова част. При издаване на ревизионния акт, органът по приходите е спазил процесуалноправните разпоредби на ДОПК и ревизионното производство е приключило в зададения срок.

Съдът намира възражението, че установените с ревизионния акт задължения за данъчния период 2015г. са погасени по давност, за неоснователно. Съгласно чл. 171, ал. 1 ДОПК публичните вземания се погасяват с изтичането на петгодишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се подаде декларация или е следвало да се установи задължението. По отношение на задълженията за данък върху доходите за 2015 г., декларацията по чл. 50 ЗДДФЛ е следвало да бъде подадена до 30.04.2016 г., поради което началото на давностния срок е 01.01.2017 г. Петгодишният срок изтича на 01.01.2022 г. Съгласно чл. 172, ал. 1, т. 1 ДОПК обаче давността се прекъсва с предприемането на действия по принудително изпълнение или с действия по установяване на задължението, включително с издаването на заповед за възлагане на ревизия. В случая ревизията е възложена със Заповед № Р-22221521007172-020-01/15.12.2021 г., което е преди изтичане на петгодишния давностен срок. Следователно срокът е прекъснат, като съгласно чл. 172, ал. 2 ДОПК след прекъсването започва да тече нов петгодишен срок. Отделно от това, по аргумент от чл. 171, ал. 2 ДОПК, независимо от прекъсванията и спиранията, публичното задължение се погасява с изтичане на десет години, считано от същия начален момент — 01.01.2017 г., тоест абсолютната давност за задълженията за 2015 г. изтича на 31.12.2026 г. Към датата на издаване на ревизионния акт — 19.06.2023 г., този срок не е изтекъл.

Неоснователно жалбоподателят счита, че липсват доказателства за наличие на основания по чл. 122, ал. 1 от ДОПК. Установено е, че жалбоподателят е реализирала доходи, които не са декларирани, каквото е изискването на чл. 50, ал. 1, т. 1 от ЗДДФЛ. Разпоредбата изисква местните физически лица да подават годишни данъчни декларации по образец за придобитите през годината доходи, подлежащи на облагане с данък върху общата годишна данъчна основа. В резултат на това обосновано органите по приходите са приели, че е налице предпоставката по чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК, а именно налице са данни за укрити доходи. Разпоредбите на чл. 122 - 124 от ДОПК регламентират издаването на РА при особени случаи, като осигуряват на ревизиращите правна възможност при наличието на определени обстоятелства и спазвайки определени законови изисквания да формират данъчна основа за облагане с преки или косвени данъци, към която да бъде приложена данъчната ставка. Съгласно чл. 124, ал. 1 от ДОПК, когато органът по приходите констатира наличие на обстоятелства по чл. 122, ал. 1 ДОПК, той уведомява ревизираното лице за това, че основата за облагане с данъци ще бъде определена по предвидения в чл. 122 от ДОПК ред и му предоставя срок за представяне на доказателства и за вземане на становище. В случая, това изискване е спазено, спазени са и законовите изисквания за определяне на публични задължения по реда на чл. 122 ДОПК. На лицето са предоставени възможности - чрез връчване на искане по реда на чл. 37, ал. 2 и ал. 3 от ДОПК и на уведомление по реда на чл. 124 от ДОПК, да представи документи във връзка с реализираните от него доходи, включително доказателства за направените разходи. Наличните такива са обсъдени и съобразени от органите по приходите. При определяне на данъчните основи за облагане с данък върху дохода са взети предвид относимите

обстоятелства по чл. 122, ал. 2 от ДОПК.

1) По отношение на определените задължения по чл. 48, ал. 2 ЗДДФЛ съдът кредитира заключението на съдебно-счетоводната експертиза в частта по вариант 1, доколкото същото е изготвено при съобразяване на доказателствата по делото, съдържа ясна методика на преизчисленията и позволява проверка на крайните резултати по години.

Съдът съобразява, че при формиране на данъчните основи в ревизионното производство органите по приходите са използвали надценка 259,48 % (259,4818%), изведена чрез съпоставка с „Меридиан Солюшънс“ ЕООД, като при този процент са определили отчетната стойност на стоките и съответно данъчните основи и данъка по чл. 48, ал. 2 ЗДДФЛ.

С оглед оспорването от жалбоподателя, с цел изясняване на спорния въпрос относно приложимия процент търговска надценка, по делото е допусна и приета съдебно-счетоводната експертиза, включително в частта относно възможността за извеждане на надценка от данни за независим търговец със сходна дейност.

От заключението става ясно, че вещото лице е могло да извърши изчисление на търговска надценка единствено въз основа на информация, предоставена от „Ибеко“ ООД, ЕИК[ЕИК]. В заключението си, вещото лице сочи, че не разполага с техническа компетентност да идентифицира по фактури конкретните артикули, поради което е приема за достоверно заявеното от представителите на „Ибеко“ ООД, че стоките са резервни части за кафемашини и че дружеството осъществява същата или сходна дейност при условия, съпоставими с твърдяната от НАП дейност на жалбоподателя. Надценката е изчислена въз основа на две фактури – една за покупка и една за продажба, при заявено обстоятелство, че целият обем закупени материали по фактурата за покупка е включен във фактурата за продажба. На тази база е определена средна търговска надценка 38,82 %, съответстваща на коефициент 1,3882 (съгласно Таблица №5 по заключението).

Съдът приема, че посочените данни от „Ибеко“ ООД представляват относима база за сравнителен анализ по смисъла на чл. 122, ал. 2, т. 12 ДОПК, доколкото са от независим търговец и са използвани за извеждане на надценка при сходен предмет на продажби (резервни части за кафемашини). При това съдът отчита, че източникът на данните е ограничен по обем (две фактури), но същевременно заключението дава възможност да се провери дали при прилагане на така установения процент се получава данъчна основа, която е икономически по-вероятна и по-съразмерна на декларираните и установени параметри на дейността, в сравнение с приетата в ревизията надценка 259,48 %. В този смисъл експертизата не „замества“ ревизионните констатации, а служи за проверка на тяхната обосновааност и пропорционалност, като представя алтернативен, обективизируем резултат.

Видно от вариант 1 на приетото по делото заключение по ССЕ, отчетната стойност на продадените стоки е преизчислена, като вещото лице е заменило използваната в ревизията надценка 259,48 % с определената по данните от „Ибеко“ ООД надценка 38,82 % (съгласно Таблица № 9 по заключението). ДВ резултата на това, по този начин са формирани данъчни основи и данък по чл. 48, ал. 2 ЗДДФЛ (15%) за всяка година, като изчисленията са следните: за 2015 г. данъчната основа е 34 017,83 лв., а данъкът – 5 102,67 лв.; за 2016 г. данъчната основа е 31 039,63 лв., а данъкът – 4 655,94 лв.; за 2017 г.

данъчната основа е 22 365,84 лв., а данъкът – 3 354,88 лв.; за 2018 г. данъчната основа е 18 201,05 лв., а данъкът – 2 730,16 лв.; за 2019 г. данъчната основа е 0,00 лв., а данъкът – 0,00 лв.; за 2020 г. данъчната основа е 0,00 лв., а данъкът – 0,00 лв., като общо по този вариант данъчната основа възлиза на 105 624,35 лв., а данъкът – 15 843,65 лв. (съгласно Таблица №9 по заключението). Според изложеното, за 2019 г. и 2020 г. данъчната основа е сведена до 0,00 лв., тъй като данъчната основа преди ползване на облекчението е по-малка от размера на данъчното облекчение по чл. 18, ал. 1 ЗДДФЛ и облекчението се прилага до размера на основата.

Съдът намира, че така извършеното преизчисление по вариант 1 следва да бъде съобразено при решаване на спора по същество, доколкото то стъпва на конкретен външен източник („Ибеко“ ООД) за определяне на надценка и води до данъчни резултати, които са съразмерни и проверими по години. При това съдът отчита, че данните са предоставени от един търговец и са ограничени по обем, но именно в рамките на настоящото производство — при липса на други представени по делото сравнителни данни за независими търговци — заключението по вариант 1 дава най-конкретната и количествено обоснована основа за преценка относно приложимия процент надценка. Ето защо съдът приема, че ревизионният акт следва да бъде изменен в частта относно данъка по чл. 48, ал. 2 ЗДДФЛ, като данъчните основи и размерът на данъка за 2015–2020 г. бъдат определени съобразно изчисленията по вариант 1, а именно: 2015 г. – 5 102,67 лв.; 2016 г. – 4 655,94 лв.; 2017 г. – 3 354,88 лв.; 2018 г. – 2 730,16 лв.; 2019 г. – 0,00 лв.; 2020 г. – 0,00 лв., или общо 15 843,65 лв. (8 100,73 евро) и общ размер на законната лихва 10 028,39 лв. или 5 127,43 евро.

Неоснователно се явява в случая възражението на жалбоподателя относно липсата на възможност за обвързване между изпратените международни пратки и постъпилите по банковите му сметки суми. Действително не винаги е възможно пряко съотнасяне на конкретна товарителница към конкретно постъпление. В конкретния казус обаче този довод не може да бъде споделен. Съобразно общоизвестната търговска практика на международни електронни платформи като Amazon.com, eBay.com и други, изплащането на получените от клиенти суми се извършва периодично – на траншове, след достигане на определен оборот или лимит. Този механизъм намира потвърждение и в събраните по делото доказателства, доколкото по банковата сметка на жалбоподателя са постъпвали суми в равни размери от по 2 500 USD, което сочи именно на акумулирано изплащане при достигане на определен праг. При тези данни липсата на пряко съответствие между конкретна пратка и конкретно постъпление не оборва извода, че жалбоподателят е осъществявал системна търговска дейност. Установено е, че същият е изпращач на 3 834 международни пратки, като за част от тях (2019 г. и 2020 г.) е заплатил куриерски разходи в размер на 37 197,05 лв., а по банковата му сметка с основание „VIOCVI – REFUND“ са постъпили общо 557 374,74 лв. Освен това поръчките са били заплащани предварително, няма данни за наложен платеж, всички суми са постъпвали по неговата сметка. Няма данни, че парите от сметката му са постъпвали в тази на фирмата на съпругата му, която уж е извършвала търговската дейност, а напротив данните сочат, че са постъпвали по неговата сметка. Тези обстоятелства, преценени в тяхната съвкупност, обосновават извод за реализирани облагаеми доходи.

Съдът обсъди и показанията на свидетеля М. К., но не ги кредитира като доказателствено

средство, установяващо твърдението на жалбоподателя, че не е получавал суми във връзка с изпращаните пратки. От съдържанието на свидетелските показания се установява, че познава жалбоподателя от дълги години и има общи впечатления относно начина му на живот и заниманията му. Свидетелят сочи, че по негови данни жалбоподателят се е занимавал със сглобяване и размяна на фигурки и сетове, както и че е изпращал пратки, включително във връзка с дейността на съпругата му. Същевременно свидетелят изрично заявява, че не може да посочи обема на изпращаните пратки и получаваните пратки, както и че няма конкретни наблюдения относно евентуално получавани от жалбоподателя парични средства във връзка с тази дейност. При тези данни съдът намира, че показанията на свидетеля се основават предимно на лични впечатления и на сведения, получени от самия жалбоподател, а не на непосредствени възприятия относно релевантните за спора факти. Липсват конкретни данни, въз основа на които да се направи извод относно характера и обема на извършваната дейност, както и относно получени парични средства. В показанията си свидетеля сочи, още че жалбоподателят му е споделял за евентуални печалби от хазартни игри, при които е залагал онлайн. В тази връзка обаче свидетелят препредава единствено твърдения на самия С., че евентуални печалби биха могли да бъдат изплатени по банков път, без да има преки наблюдения за реално получени суми. По делото не са представени доказателства, които да установяват реализирани печалби от хазартни игри или постъпване на такива средства по банковите сметки на жалбоподателя. Свидетелските показания не съдържат конкретни релевантни за спора факти и не установяват липса на получени доходи, нито реализирани печалби от хазартни игри като източник на постъпилите средства. В тази връзка по делото не се установява фактическа обстановка различна от възприетата от ревизиращия екип, поради което изложеното в РА не се опровергава от събраните в хода на съдебното производство доказателства.

2. В частта относно определените задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 ЗДДФЛ за 2016 г. съдът намира, че първоначално изведеният от органите по приходите недостиг на парични средства в размер на 198 116,32 лв., съответно редуциран на 85 580,56 лв. с решението на директора на дирекция „ОДОП“, не отчита в пълнота всички релевантни към началото на периода наличности.

От приетото и кредитирано от съда заключение на съдебно-счетоводната експертиза, изготвено въз основа на извлечение за периода 07.10.2013 г. – 09.11.2016 г. за сметка с IBAN: [банкова сметка] в „Токуда банк“ АД (съгласно Таблица №1 по заключението), се установява, че през 2016 г. по посочената сметка са били налични следните суми: за периода 01.01.2016 г. – 28.09.2016 г. наличността е 74 447,59 евро; за периода 28.09.2016 г. – 21.10.2016 г. – 76 447,59 евро; за периода 21.10.2016 г. – 24.10.2016 г. – 76 747,59 евро; след извършване на превод на 24.10.2016 г. наличността е 232,84 евро за периода 24.10.2016 г. – 09.11.2016 г., като сметката е закрыта на 09.11.2016 г. В самия ден 24.10.2016 г. е отразен превод към BIG VAND LTD в размер на 76 500,00 евро с основание „закупуване на магазин №5“ (съгласно Таблица №1 по заключението).

Съдът възприема тези констатации като доказващи наличието на реален банков ресурс към релевантния период, както и извършването на конкретната транзакция на 24.10.2016 г. От нотариален акт № 092/2013 г. се установява, че М. С. е продал поземлен имот за 217 000,00 евро, като купувачът е заявил, че сумата е преведена по доверителна сметка на

нотариус Р. Р. в „Токуда банк“ АД и след вписване следва да бъде преведена по посочена от продавача банкова сметка. От извлечение за сметка с IBAN: [банкова сметка] за периода 25.09.2013 г. – 06.01.2015 г. (съгласно Таблица № 2 по заключението) се установява, че на 04.10.2013 г. по тази сметка е постъпила сумата 217 000,00 евро с основание „превод от Р. Р.“. На 07.10.2013 г. от същата сметка е извършен превод 199 500,00 евро, а на 08.10.2013 г. – превод 450,00 евро (съгласно Таблица №2), като съответните суми са отчетени като постъпления по сметка [банкова сметка] – 199 500,00 евро и 450,00 евро (съгласно Таблица №1).

За периода от 07.10.2013 г. до 24.10.2016 г. по сметка [банкова сметка] са отчетени приходи от лихви и допълнителни вноски от титуляря в общ размер 8 186,89 евро, от които 5 786,89 евро лихви и 2 400,00 евро допълнителни вноски (съгласно Таблица № 1). Въз основа на тези данни нещата лице категорично заявява, че цялата или по-голямата част от сумата 76 500,00 евро произхожда от получените средства от продажбата на имота по НА № 092/2013 г., с изключение на 8 186,89 евро, представляващи лихви и допълнителни вноски. Съдът споделя този извод, доколкото той се основава на проследима и последователна банкова хронология.

От анализа на банковите извлечения по сметки BG02CREX... и BG61CREX... се установява, че на 24.10.2016 г. от сметка [банкова сметка] е извършена транзакция 76 500,00 евро към BIG VAND LTD с IBAN [банкова сметка] и основание „PURCHASE A STORE NUMBER 5“. С оглед и установения произход на средствата, съдът приема за доказано, че сумата 76 500,00 евро, представляваща част от получените 217 000,00 евро от продажбата на имота, е използвана за заплащане на магазин №5 по НА №47/24.10.2016 г.

По отношение на формирането на данъчната основа за 2016 г. съдът съобразява следното: в ревизионния доклад е приет недостиг на средства 198 116,32 лв., към който е добавен облагаем доход 1 308,77 лв., като е формирана данъчна основа 199 425,09 лв. (съгласно Таблица № 3). С Решение № 1766/14.12.2023 г. директорът на ОДОП е приел начална наличност в брой 117 538,85 лв. и е определил недостиг 85 580,56 лв.

От експертизата се установява, че към 01.01.2016 г. по сметка BG61CREX... наличността е 74 447,59 евро, равностойни на 145 606,83 лв. (съгласно Таблица №1). При събиране с признатите 117 538,85 лв., общият размер на началните наличности възлиза на 263 145,68 лв. (117 538,85 лв. + 145 606,83 лв.). Към тази сума следва да бъдат прибавени установените приходи за 2016 г. 158 687,53 лв., при което общият размер на средствата, с които жалбоподателят е разполагал през годината, е 421 833,21 лв. (263 145,68 лв. + 158 687,53 лв.), съгласно Таблица № 4.

Съпоставен с констатираните от ревизиращия екип разходи за 2016 г. 323 725,78 лв. (съгласно Таблица № 4), този ресурс ги надвишава с 98 107,43 лв. Следователно не се установява превишение на разходите над наличните и доказани средства, респективно липсва фактическо основание за приемане на недостиг в размер 85 580,56 лв.

При тези данни съдът приема, че констатацията за недостиг за 2016 г. е формирана при непълно отчитане на действително наличните банкови средства към началото на периода, поради което ревизионният акт в тази част не съответства на установените по делото парични потоци и следва да бъде отменен.

Предвид гореизложените фактически и правни съображения съдът приема, че жалбата е

частично основателна.

По разноските:

При този изход на спора на жалбоподателя се дължи сума в размер на 1 400,59 евро, на ответникът 176,90 евро (съгл. чл.161 ДОПК) след извършена компенсация съгласно мотивите на съда съобразно уважената и отхвърлена част за жалбоподателя са дължими разноси в размер на 1 223,69 евро.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, III отделение, 7 – ми състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на по жалба на М. Д. С. ЕГН [ЕГН], [населено място] РА № Р 22002222005867-091-001/19.06.2023 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., в частта, с която е изменен с Решение № 1766/14.12.2023 г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП, на установеното задължение за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2016 г. в размер на 19 811 лева и е определен на 8 558,06 лв. в едно с лихвите за забава.

ИЗМЕНЕНА Ревизионен акт № Р 22002222005867-091-001/19.06.2023 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., потвърден с Решение № 1766/14.12.2023 г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП, в частта относно определените задължения за данък по чл. 48, ал. 2 ЗДДФЛ за данъчните периоди 2015 г. – 2020 г., като вместо определените с ревизионния акт задължения в размер на 13 171,15 лв. за 2015 г., 12 018,03 лв. за 2016 г., 8 659,68 лв. за 2017 г., 8 984,63 лв. за 2018 г., 5 862,61 лв. за 2019 г. и 3 332,29 лв. за 2020 г., определя дължим данък както следва: за 2015 г. – 5 102,67 лв., ведно със законна лихва за периода от 01.05.2016 г. до 19.06.2023 г. в размер на 3 666,45 лв.; за 2016 г. – 4 655,94 лв., ведно със законна лихва за периода от 01.05.2017 г. до 19.06.2023 г. в размер на 3 030,88 лв.; за 2017 г. – 3 354,88 лв., ведно със законна лихва за периода от 01.05.2018 г. до 19.06.2023 г. в размер на 1 978,42 лв.; за 2018 г. – 2 730,16 лв., ведно със законна лихва за периода от 01.05.2019 г. до 19.06.2023 г. в размер на 1 352,64 лв.; за 2019 г. – 0,00 лв.; за 2020 г. – 0,00 лв., или общо дължим данък по чл. 48, ал. 2 ЗДДФЛ в размер на 15 843,65 лв. или 8 100,73 евро и общ размер на законната лихва 10 028,39 лв. или 5 127,43 евро.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП да плати на М. Д. С., ЕГН [ЕГН] разноси в размер на 1 223,69 евро.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: