

РЕШЕНИЕ

№ 25468

гр. София, 26.07.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 64 състав, в
публично заседание на 01.07.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калинка Илиева

при участието на секретаря Розалия Радева и при участието на прокурора Яни Костов, като разгледа дело номер **12165** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба, подадено от Л. П. Л. срещу ревизионен акт /РА/ №Р-22002224000152-091-001/6.8.2024 г., потвърден и изменен с решение № 1419/24.10.2024 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на НАП, с който установеният данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 ЗДДФЛ за 2016 г. е определен в размер на 1384,40 лв., като в тази част задължението не подлежи на принудително изпълнение, както и е потвърден ревизионния акт, с който са установени задължения върху годишна данъчна основа по чл. 17 ЗДДФЛ за 2017 г. и 2018 г., задължения за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ за 2016 г., 2017 г., 2019 г. 2020 г., 2021 г. и осигурителни вноски за ДОО, УПФ и ЗОВ за периода от 1.12.2016 г. до 31.12.2021 г., ведно със съответните лихви.

Жалбоподателят твърди, че ревизионният акт е постановен при допуснати процесуални нарушения, материална незаконосъобразност, както и липса на компетентност, незаконосъобразен и необоснован.

Твърди, че е нарушен чл. 19. ал. 2 ДОПК - не е издаден в законоустановения срок, което представлява съществено процесуално нарушение. ВАС многократно е имал поводи да посочи, че единствено срокът по чл. 117. Ал. 1 от ДОПК не е преклузивен, а изтичането му се отразява единствено на годността на събраните до този момент доказателства. (Решение 4950 от 25.05.2022

г. на ВАС по адм. д. 12477/2021 г., докладчик Л. Паков). Това се отразява на законосъобразността на акта. Срокът преклудира правото на оправомощените лица да издадат съответния акт, което води до нарушаване или ограничаване на правото на защита на ревизираното и до нищожност поради липса на компетентност.

Счита че РА е нищожен - без материална компетентност, неспазване на изискванията за форма и липса на валидни подписи – положените подписи не са квалифицирани, поради което не е налице законовата фикция за саморъчен подпис, поради което и не са подписани. Цитира решение № 399/6.1.2023 г. на АСВТ, Трети състав.

На 22.10.2022 г. Съдът на ЕС се е произнесъл с решение от 20 октомври 2022г. по Дело С-362/21 г, като най-важното според жалбоподателя заключение е, че чл. 25 от Регламент (ЕС) 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета, от 23.7.2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар допуска издаден като е-документ административен акт, какъвто е процесният, да бъде обявен за нищожен, ако е издаден с е-подпис, който не отговаря на предвидените в Регламента изисквания за ел. подпис.

Регламентът и българският Закон за електронния документ и електронните удостоверителни услуги регламентират три вида подписи, като приравнен на саморъчния е само квалифицираният подпис (останалите – само ако е уговорено между страните). Използваните подписи са т.нар. „професионални електронни подписи“ – понятие, което не фигурира в законодателството. Според СЕС подписът следва да отговаря на трите изисквания за КЕП. Така и решение по адм.д. № 310/2020 г. А именно:

- 1) да с усъвършенстван ел. подпис (т.е. да съдържа данни, обвързващи го по уникален начин с автора на подписа и позволяващи тази автор да бъде идентифициран;
- 2) от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис;
- 3) да се основава на * .квалифицирано удостоверение за електронен подпис“.

В хода на проведено ревизионно производство органите на приходната администрация не са доказали при условията на пълно доказване, наличието на хипотезата на чл. 122, ал. 1, т. 2 ДОПК, поради което необосновано и незаконосъобразно е прието съществуването на данни за укрита приходи от търговска дейност. Информацията е единствено въз основа на справки от ЕКОНТ ЕКСПРЕС ООД и С. АД, въз основа на база данни в електронната система, която се филтрира по име и телефонен номер. Тя не е събрана по надлежния ред и във форма за установяване на факти по ДОПК.

Твърди, че разходните касови ордери за изплатени суми не са подписани от жалбоподателката. Дружествата са частноправни субекти и справките им нямат официален удостоверителен характер, поради което не могат да се използват като годно доказателствено средство - решение по адм.д. 9264/2019 г., по адм. дело .N 2823/2020 г. и др.

Предоставените таблици нямат характер на счетоводен документ, а съдържат обобщена информация, от трета неучастваща страна, поради което не са доказателство за фактическите констатации. Така решение по адм.д. № 9793/ 2018 г. на ВАС; Решение по адм. дело 5763/ 2019

г.на ВАС; Решение по адм. дело 6468/ 2019г. на ВАС, Решение по адм.д. 9264/ 2019 г. на ВАС; Решение по адм.д. 8781/ 2019г. п др.

Фактическите констатации в ревизионния акт не кореспондират и не се подкрепят от събраните доказателства. Не е ясно въз основа на какво органът на приходите с преценил, че има укриване. Не е налице законова презумпция, че при липса на доказателства има укрити приходи.

Твърди, че е недоказано твърдението, че е извършвана търговска дейност. Дефинирането на физическото лице като търговец не следва от това, че е извършвал търговска дейност. От значение е самата дейност да може бъде квалифицирана като търговска, а в случая сс касае за епизодични доставки, поради което с извършването им не следва да се приеме, че е извършвана стопанска дейност, от която е получило доходи, а инцидентна дейност за обезпечаване на индивидуални нужди и нужди на семейството. За да се приеме, че се извършва търговска дейност по занятие, тя следва да има постоянен характер, да е източник на постоянен доход, да е системна и с цел извличане на печалба, което в настоящия случай не е така. Необходимо е да бъде установено по категоричен начин, с оглед чл. 1, ал. 1 ТЗ, че продадените вещи са били закупени с цел да бъдат препродадени, а не за задоволяване на лични потребности, което не е доказано при пълно и главно доказване.

Твърди нарушение на съдопроизводствените правила за сроковете за завършване на ревизията, като няма аргументи за продължаването ѝ.

Според РД са налице данни за укрити доходи като твърди, че паричните средства имат други основания. Не са анализирани източниците на сумите по банковите сметки и основанията за плащане. Няма данни жалбоподателката да е държала електронен, онлайн магазин, нито е изследван механизмът за осъществяване на поръчките. Не са изискани обяснения от нито един предполагаем клиент.

Съобразно чл. 13 ал. 1. т. 2 ЗДДФЛ не са облагаеми доходите от „ продажба или замяна на движимо имущество, с изключение на доходите от продажба на движимо имущество по чл. 13, ал. 1, т. 2, б. а-г ЗДДФЛ. Следователно не е достатъчно да се установи единствено продажба на движими вещи, Определянето на една дейност като търговска изисква осъществяването ѝ по занятие и с цел реализиране на печалба.

Извършваната търговска дейност е определена като такава по закупуването на стоки или други вещи с цел препродажба в първоначален, преработен или обработен вид. В този смисъл е било необходимо да бъде установено, че продадената стока е била закупена с цел да бъде препродадена не за задоволяване на лични потребности.

В хода на ревизията не са установени каквито и да е било данни за направени от ревизираното лице разходи за „ закупуване през ревизирания период вещи, както и не са установени каквито и да е било доставки. Такива данни не се установяват и от извършената в хода на ревизия та проверка на банковите сметки на ревизираното лице, като е констатирано, че всички захранвания на сметката са били единствено и само от ревизираното лице и за погасяване на кредити - не се установяват получени суми от трети лица, както и данни от системата за електронни разплащания. Не се установява, че придобиването на вещите се е случило във времето близко до тяхната продажба, за да се приеме, че това представлява системен процес с цел печалба.

Приетото от ревизиращите органи, че не се касае за продажба на лично движимо имущество е несъстоятелно, е единствено по съображения за непредставяне поради несъхранение на документи с цел доказване на определени факти. Липсва логика, ако са за лично ползване, да се съхраняват такива документи. В този смисъл е решение по ал.м. дело 6145/2021 г. на ВАС (Решение на АдмС С. по адм. д. 10896/2020 г.).

На последно място, продажбите не са извършени чрез сайт за електронна търговия, а чрез платформи, за които е общоизвестно, че хората предлагат за продажба свои употребявани вещи. Следователно обявяването и предлагането за продажба в електронните сайтове [olx.bg](https://www.olx.bg) и [bazar.bg](https://www.bazar.bg) не установява „търговски начин“.

Представя писмени бележки, в които излагат сходни съображения – от доказателствата не може да се направи извод за търговска дейност.

Ето защо моли да се отхвърли жалбата. Претендира разноски.

Ответникът – директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на НАП моли да бъде потвърден обжалваният акт. Счита, че следва да се възприемат изводите, направени в обжалваното решение. Претендира разноски.

Представителят на СГП счита, че жалбата е неоснователна и недоказана. РА е обоснован и законосъобразен.

Административен съд София – град, 64 състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира от фактическа и правна страна следното:

По допустимостта.

Жалбата е в срок. Подадена е от лице с правен интерес от оспорването и пред компетентния административен съд, поради което се явява ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Относно фактите.

Със заповед за възлагане на ревизия от 9.1.2024 г. изменена със заповед от 11.3.2024 г. и от 11.4.2024 г., издадени от началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със заповед №РД-01-849/31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на жалбоподателката за определяне на задълженията за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за данъчните периоди от 01.01.2016 г. до 31.12.2021 г.

Ревизията е втора поред и във връзка с решение № 1836/29.12.2023 г.

За резултатите от ревизията е съставен ревизионен доклад /РД/, срещу който е подадено по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК писмено възражение, прието като неоснователно.

Ревизионното производство е приключило с РА №Р-22002224000152-091-001/6.8.2024 г., издаден от началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрл“ при ТД на НАП С. – орган, възложил

ревизията и главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен по електронен път.

С протокол от 26.3.2024 г. са присъединени писмени доказателства, събрани при първоначалното ревизионно производство.

На основание чл. 45 ДОПК са извършени насрещни проверки от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ АД И „СПИДИ“ АД. Представени са справки и документи, които ще бъдат обсъдени по-долу.

Връчени са пет искания за представяне на писмени документи и обяснения от жалбоподателката.

Връчено е уведомление по чл. 124, ал. 1 ДОПК до нея за това, че данъчната основа за данъка по чл. 48, ал. 1 1 и 2 ЗДДФЛ ще бъде определен по реда на чл. 122-124 ДОПК.

Извършена е съпоставка на получени доходи и направени разходи и приета начална сума 0 лв., като за резултати са съставени таблици за всеки период. Установени са превишения на приходи над разходи и е определена данъчна основа за облагане, върху годишна данъчна основа по чл. 17 ЗДДФЛ и да определени задължения за данък по чл. 48, ал.2 ЗДДФЛ, както следва:

за 2016 г. – 16 008,97 лв.	1884,40 лв. дан. основа	79,52 лв. данък
за 2017 г. – 18 197,51 лв.	2100,55 лв.	6,07 лв.
за 2018 г. – 16 504,27 лв.,	1650,43 лв.	
за 2019 г. – 83 838,94 лв.		587,79 лв.
за 2020 г. - 5 564,86 лв.	548,05 лв.	1598,16 лв.
за 2021 г. – 17 468,17 лв.	1746,85 лв.	90,28 лв.

Тези изводи са направени след анализ на постъпилите от куриерските дружества документи, в които жалбоподателката е посочена като получател. Сумите от платежи е прието, че представляват доходи. Прието е, че не може да се установи покупната стойност на стоките, за които е получавала доходи поради това, че не са представени документи, удостоверяващи придобиването им, вкл. и цената на придобиване.

При извършване на проверка в информационната система на НАП е констатирано, че жалбоподателката не е подавала декларация на самоосигуряващо се лице /образец Окд.5/ и тъй като е прието, че е извършвана стопанска дейност – търговия със стоки, то тя е следвало да се осигурява за инвалидност, поради общо заболяване, старост и смърт, съгласно чл. 4, ал. 3, т. 2 КСО. Установени са задължения за ДОО, УПФ и здравно осигуряване, както следва:

за 2016 г. – 68,46 лв. ДОО	21.00 лв. УПФ	16,08 лв. 3О
за 2017 г. – 954,96 лв.	276.00 лв.	220,80 лв.
за 2018 г. – 1119,96 лв.,	306,00 лв.	360,71
за 2019 г. – 2 683,08 лв.	733.08 лв.	1089,52 лв.
за 2020 г. - 3779,88 лв. 1476,53 лв.	1032,75 лв.	
за 2021 г. – 2297,22 лв.	627,66 лв.	1004,25 лв.

При обжалване пред по-горестоящата инстанция е прието, че РА следва да се отмени в частта относно установени задължения за 2016 г. поради изтекла погасителна давност. Като начална сума за 2016 г. не следва да е 0 лв., а 5000 лв., поради което и РА е изменен в частта по ЗДДФЛ като данъчната основа е определена на 1384,40 лв. Резултатът от превишението през 2019 г. в размер на 80 988,94 лв. следва да бъде пренесен за следващия период и да участва в началната разполагаема сума, поради което за тези периоди не са налице основания за облагане по ЗДДФЛ и РА за 2020 г. и 2021 г. за тези задължения е отменен.

За останалите задължения – от доходи от дейност като ЕТ е прието, че жалбата е неоснователна. Получените суми от куриерските пратки имат системен, а не инцидентен, с оглед броя на покупките, техният характер, поради което е извършвана търговска дейност. Налице са укрити приходи поради непредставяне на документи за произход. Прието е, че доказателствата, събрани от куриерските дружества, са годни, за да се направи извод за наличието на доходи.

По делото е прието заключение по извършена ССЕ. Вещото лице е дала заключение, че въз основа на допълнително дадената информация от куриерските дружества, тя не се различава от констатираното по делото. През системата „ИЗИПЕЙ“ АД са открити данни за използвани платежни услуги от физическото лице Л. Л., представляващи случайни операции. ОТ „Спиди“ АД са предоставени данни за извършени в нейна полза плащания. Наложените платежи са извършвани в брой, като не може да се каже кои са върнати поръчки и кои – постъпили и изплатени. Същото е посочила и за постъпленията от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ АД.

По делото е прието заключение по съдебно-почеркова експертиза, от което се установява коя част от подписите са положени от жалбоподателката. Има една част – за получател от „Еконт експрес“ АД, в която като получатели са посочени трети лица и там подписите не са положени от жалбоподателката.

Предвид така установеното съдът намира следното:

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността на

ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган – този, който е възложил ревизията и от ръководителя на ревизията в съответствие с изискванията на чл.119 ал.2 от ДОПК, както и т.р. №5/13.12.2016г. на Върховния административен съд по т.д. №10/2016г.

Актът е подписан с *квалифициран* електронен подпис, като са представени документи, както и диск, от които се установява наличието на такъв, както и подписването на акта от издалия го орган. В този смисъл, съдът намира за неоснователни твърденията в жалбата в тази насока. Тези факти са посочени и в решението на ОДОП.

Относно спазването на процесуалните правила. При служебната проверка по чл.160 ал.2 от ДОПК, съдът НЕ констатира допуснати съществени нарушения на процесуалните правила. И по-конкретно, не счита, че неспазване на срока на ревизията е от такъв характер, че да доведе до отмяна на издадения РА. Това също е посочено в решението на ОДОП, а именно – че сроковете за издаване на РА са инструктивни, а не преклузивни. Още повече, че поради неспазването на сроковете жалбоподателката се е възползвала от правото си да се позове на кратката погасителна давност по чл. 175, ал. 1 ДОПК.

При преценката по реда на чл. 160, ал. 1 ДОПК настоящият състав намира, че са спазени процесуалните и материалните норми при издаването на РА.

Съгласно чл. 122, ал. 1 ДОПК органът по приходите може да приложи установения от съответния закон размер на данъка към определена от него по реда на ал. 2 основа, при наличието на някое от лимитативно изброените в същата разпоредба обстоятелства.

В случая настоящият състав намира, че въз основа на събраните по делото доказателства се установяват приходи от търговска дейност, което съставлява основание по чл. 122, ал. 1, т. 7 ДОПК за провеждане на ревизията по особения ред – така, както е прието от органите по приходите.

По силата на чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ размерът на данъка се определя, като общата годишна данъчна основа по чл. 17 се умножи по данъчна ставка 10 на сто. По силата на чл. 123, ал. 1, т. 2 ДОПК разходите, които съществено превишават приходите/доходите на лицето представляват облагаем доход. Този облагаем доход се включва в общата годишна данъчна основа, върху която се определя размерът на данъка по чл. 48, ал. 1 ЗДДФЛ.

Нормата на чл. 124, ал. 2 от ДОПК въвежда презумпция, според която в производството по обжалване на ревизионния акт при извършена ревизия по чл. 122 от ДОПК, фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 от ДОПК е подкрепено от събраните доказателства. Така в тежест на органите по приходите е да установят наличието на основание за облагане по аналог, а в тежест на ревизираното лице е да установи, при условията на пълно насрещно доказване, твърденията от него факти, с които се опровергават фактическите констатации в акта и да обори въведената от закона презумпция.

В процесния случай, видно от установеното по-горе, съдът намира, че действително следва да се направи извод, че е налице осъществяване на търговска дейност. В този смисъл, установеното от събраните още в ревизионното производство доказателства, както и заключението по ССЕ.

Установява се, че в хода на производството, при извършване на насрещна проверка на „Спиди“ АД и на „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ АД, от страна на дружествата са представени справки, от които е видно, че жалбоподателката е изпратила съответно 9 бр. и 182 бр. пратки на бижута и други стоки с наложен платеж, като от справките се установява вида на изпратената стока, сумата на пратката, получател на сумата и др. Изплащани са в брой на жалбоподателката наложени платежи.

На първо място, тези доказателства следва да се ценят по арг. от нормата на чл. 53 ДОПК, предвиждащ че *По искане на органа по приходите субектите, както и лицата, които ги представляват, изготвят и предоставят подписани от тях справки относно факти и обстоятелства от значение за изхода на производството.* Тези справки следва да се ценят като доказателства на основание чл. 54, ал. 2 ДОПК относно удостоверените в тях факти. Още повече, че се подкрепят и от събраните по делото писмени доказателства - копия на РКО, разписки и др. относно изпращаните стоки. В този смисъл следва да се цени и заключението по СПЕ, от което се установява авторството на жалбоподателката по отношение на документите, обект на СПЕ цитирани по-горе.

На следващо място, от тях се установява, че в рамките на процесния период жалбоподателката е изпратила посоченият брой бижута на трети лица, посредством платформи за он-лайн продажба на стоки, за процесния период. В процесния случай е без значение какви са тези платформи.

От значение е това, че така установените продажби на стоки, както и приходите от тях не могат да доведат до извод, че става дума за продажба на лични вещи. По арг. от чл. 1, ал. 1 ТЗ, вр. чл. чл. 26, ал. 7 ЗДДФЛ за да се направи такъв изводи или обратно – да се приеме, че сделките са търговски, следва да се извърши преценка дали предметът или обемът на сделките изискват те да се водят по търговски начин /арг. от чл. 1, ал. 3 ТЗ/

Под понятието „дейност по занятие“ в правната теория се счита, че това е дейност като постоянна работа, която не е свързана с единични сделки, която няма случаен характер, чиято цел е създаване на постоянен доход. Тук има две хипотези: 1. Не са единични сделки и 2. цели се създаване на постоянен доход. В процесния случай не са единични сделки, а предвид техният брой и получените стойности може да се направи извод, че продаваните вещи представляват източник на постоянен доход.

Предвид изложеното и доколкото процесните продажби покриват посочените критерии, следва да се приеме, че е ирелевантно от къде и по какъв начин, кога са придобити продаваемите стоки.

Предвид изложеното съдът намира, че от страна на жалбоподателя не бяха оборени констатациите на ревизиращите органи. Ето защо следва да се приеме, че са били налице предпоставките на чл. 122, т. 7 ДОПК.

По разноските. На основание чл. 161 ДОПК, вр. чл. 8, ал. 1, т. 2 от Наредбата за адвокатските

възнаграждения ответникът дължи на жалбоподателя направените разноси, които, следва да се определят на 1000 лв., предвид материалния , фактическата и правна сложност на делото, както и извършените от процесуалиния представител на ответника действия.

Водим от изложеното и на основание чл.172 ал.2 от АПК и чл.160 ал.1 от ДОПК съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на Л. П. Л., ЕГН [ЕГН] срещу ревизионен акт /РА/ №Р-22002224000152-091-001/6.8.2024 г., потвърден и изменен с решение № 1419/24.10.2024 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на НАП.

ОСЪЖДА Л. П. Л., ЕГН [ЕГН] да заплати на Националната агенция по приходите сумата от 1000 лв.разноси.

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

При подаване на касационна жалба, тя следва да бъде придружена с доказателства за внесена по сметка на ВАС държавна такса от 1700 лв. При неизпълнение на указанията жалбата следва да бъде върната.