

РЕШЕНИЕ

№ 3056

гр. София, 17.06.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 57 състав, в публично заседание на 05.12.2019 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Теодора Георгиева

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **13291** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно – осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на М. Н. Г. И., [ЕГН] с постоянен адрес [населено място],[жк][жилищен адрес] срещу ревизионен акт № Р – 22221915009469 – 091 – 001/21.07.2016г., издаден от Г. М. В. – Н. – началник сектор, възложила ревизията и М. Т. Ф., главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, потвърден с решение № 51/12.01.2017г. на директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С. в частта, в която с него са установени задължения за данък по чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ и по ЗДДС, главница и лихви.

С ревизионния акт са установени задължения на жалбоподателката по чл. 48, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДФЛ главница в размер на 33 150.37 лева за 2011г., 2012г., 2013г. и 2014г. и по ЗДДС в размер на 33 035.76 лева за данъчни периоди от месец ноември 2012г. до месец юли 2014г. и месец ноември 2014г., ведно със съответните лихви за забава.С Решение № 4328 от 26.06.2018 г. по адм. дело № 1357/2017 г. на АССГ е отхвърлена Жалбата на М. Г. – И. срещу Ревизионен акт № Р-22221915009469-091-001/21.07.2016 г. С Решение № 15593 от 13.12.2018 г. Върховния административен съд отменя в обжалваната част Решение № 4328 от 26.06.2018 по адм. дело № 1357/2017 г. по описа на АССГ и го връща за разглеждане от друг състав.

Жалбоподателят - М. Н. Г.-И. се представлява от адвокат Г. Г., с пълномощно по делото поддържа жалбата в неуважената ѝ от 43 с-в АССГ част. Сочи, че ревизията е извършена по общия ред, поради което в тежест на ответната страна е да докаже всички факти и обстоятелства, релевантни към установените от Национална агенция за приходите данъчни задължения. В случая такова главно и пълно доказване на фактите не било извършено. Отсъстват доказателства за наличие на първични счетоводни документи, които могат да бъдат основание за завеждане на счетоводство, за определяне на приходи и разходи в съответствие с Националните счетоводни стандарти, а от там и законосъобразно определяне на данъчния финансов резултат, съответно на дължимия данък по Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ), който данък, като определен по общия ред, предполага да бъде определен по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО). От своя страна ЗКПО урежда определянето на данъчния финансов резултат, който може да бъде определен само при наличие на счетоводен такъв. Такъв трябва да е налице, за да се извърши преобразуване и да се определи данъчния финансов, съответно ако е налице положителен - данъчната печалба и дължимия се данък. В случая приходните органи са установили, че лицето не разполага със счетоводни документи, не е водило счетоводна отчетност, няма определен счетоводен финансов резултат. Въпреки това в обжалването по общия ред е определен данъчен финансов резултат и съответното преобразуване, което, според жалбоподателят е незаконосъобразно. Намира, че органите по приходите са разполагали с предоставената от ДОПК възможност ревизията да бъде извършена по реда на чл. 122, облагането да бъде направено по аналог, да се вземе среден процент оценка и така да бъде законосъобразно определен дължимия данък. Претендира разноски.

Ответникът - директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Национална агенция за приходите (ДОДОП С. при ЦУ на НАП, се представлява от юрисконсулт Р. К., с пълномощно по делото оспорва жалбата, представя писмени бележки, претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, след съвкупна преценка на събраните по делото доказателства и доводите на страните, счита за изяснено от фактическа и правна страна следното: През 2017 г. М. Н. Г. – И. с вх. № 53-04-93/30.01.2017г. е подала Жалба срещу Ревизионен акт № Р-22221915009469-091-001/21.07.2016 г., издаден от Г. М. В. – Н., началник сектор и възложила ревизията и М. Т. Ф., главен инспектор по приходите в ТД на НАП, ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 51 от 21.01.2017 г. на директора на Дирекция ОДОП при ЦУ на НАП С., като с Решение № 4328 от 26.06.2018 г. по адм. дело № 1357/2017 г. на АССГ е отхвърлена Жалбата на М. Г. – И. срещу Ревизионен акт № Р-22221915009469-091-001/21.07.2016 г. С Решение № 15593 от 13.12.2018 г. Върховния административен съд отменя в обжалваната част Решение № 4328 от 26.06.2018 по адм. дело № 1357/2017 г. по описа на АССГ и го връща за разглеждане от друг състав. В хода на съдебното производство съдът е назначил ССЧЕ, която е установила следното: За периода 2010 г. – 2014 г. М. Г. – И. не е подавала декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ, в която да декларирала приходи и разходи във връзка с осъществяваната от нея дейност – интернет търговия с хранителни добавки и предоставяне на други услуги, респ. същата не е изготвяла отчети за приходи и разходи за тази ѝ дейност. От представените документи към делото за движение от

открити банкови сметки вещото лице установява, че в периода 13.12.2011 г. – 27.05.2014 г. по сметките, които е имала М. Г. – И., открити в Р. /България/ ЕАД /IBAN BG36 RZBB 9155 1040 0572 86 в лева/ и в Ц. кооперативна банка АД /IBAN BG74 CECB 9790 14D9 1079 00 в евро/ същата е получавала суми от физически лица с различни основания „С. Д”, „хранителен режим”, „детокс програма”, „хранителни добавки”, „диска за медитация”, за участие в семинари на различни теми или без никакво основание, като за посочения период са получени общо 36 034,74 лева. М. Г. – И. е имала открита микросметка в epay.bg, като в периода от 16.01.2012 г. до 04.07.2014 г. същата е получавала суми от физически лица с различни основания „С. Д”, „хранителен режим”, „детокс програма”, „хранителни добавки”, „диска за медитация”, за участие в семинари на различни теми или без никакво основание, като за посочения период са получени общо 33 240,40 лева. М. Г. – И. е получавала парични преводи и парични преводи по куриерски пратки в офиси на Е. експрес О., като получаваните суми по куриерски пратки са за хранителни добавки, зеолит, козметика, СД, биоминерали, спинулина, лимец и други. За периода от 02.04.2012 г. до 21.07.2014 г. същата е получила общо 176 802,67 лева. От представената информация от Е. експрес О. вещото лице е установило, че като получил сумата са посочени различни лица и същото е взело предвид само сумите в които е отбелязано, че М. Г. – И. ги е получила. Към делото са приложени фискални бонове, издадени от С. 2Д Е. за покупка на хранителни добавки. Към приложените фискални бонове липсва фактури /складови разписки/, от които да се установи какви по вид, количество и цена са били закупените хранителни добавки, липсват данни кое е лицето, което ги е получило. Представените фискални бонове от С. 2Д Е. са за периода от 27.11.2013 г. до 01.12.2014 г. и са на обща стойност 27 690 лева. Към делото са приложени складови разписки, издадени от Т. трейд О. за покупка на хранителни добавки. Към приложените разписки липсват фактури /фискални бонове/, от които да се установи какви по вид, количество и цена са били закупените хранителни добавки, липсват данни кое е лицето, което ги е получило, липсват данни за плащане. Представените разписки от Т. трейд О. са за периода от 31.03.2014 г. до 07.05.2014 г. и са на обща стойност 376,08 лева: свой избор”. Представените бележки от Е. сити С О. са за периода от 14.01.2014 г. до 07.12.2014 г. и са на обща стойност 3 365,64 лева. Към делото са приложени 7 броя складови разписки, които не е ясно кой ги е издал, кой е получил стоките, на каква стойност са предадените количества стоки. Разписките са за периода от 19.03.2013 г. до 11.12.2015г. Към делото са приложени 60 броя поръчки към S. от М. Г. – И. за периода от 18.04.2012 г. до 18.04.2015 г. на обща стойност 6 405,51 лева, като за поръчки на обща стойност 1 873,40 лева липсват данни за извършени плащания. Към делото са приложени фактури от ЛР хелт енд б्यоти системс Е. от м. юни 2010 г. на обща стойност 390,93 лева, като М. Г. – И. е посочена като получател на закупените стоки. През 2010 г. М. Г. – И. не е получавала суми по сметките си с основание „хранителни добавки. Представените документи касаещи закупени хранителни добавки и козметика са общо за периода от 15.06.2010 г. до 11.12.2015 г. и в преобладаващата част от тях липсват данни какви точно продукти са закупени, какво е количеството и каква е единичната цена на всеки един от тях. Реално представените документи за закупуване на хранителни добавки не съдържат пълна информация за вид, количество и единична цена на всеки един артикул, кое е лицето, което ги е закупило.

От представените данни за приходите вещото лице е установило, че същата през м. декември 2011 г. е получила приход от В. К. с основание „С. Д”, а представените фискални бонове за покупка на продукти от С. 2Д Е. са от ноември 2013 г. Вещото лице установява, че приходите, които са получавани с основание „хранителни добавки” не са детайлизирани по видове и количества, т.е. срещу нито един приход с основание „хранителни добавки” вещото лице не може да посочи каква е била сумата, която е била изразходвана за закупуването им. По представените документи вещото лице установява, че М. Г. – И. е получавала суми за организиране на семинари на различна тематика и с различни лектори. Липсват документи, от които вещото лице да установи дали и какви разходи са били направени за организиране на тези семинари – наем за зала, заплащане на лектори и други. А от представеното движение от банковите сметки и микросметката в ерау.bg вещото лице не е установило да има преводи с такова основание към юридически или физически лица. От представените документи вещото лице установява, че същото е било посредник при набирането на хора за участие в тези семинари. Вещото лице установява, че преобладаващата част от получаваните суми по Е. експрес О. са с основание „паричен превод по пратка”. От куриерската фирма са представили данни за изпратените куриерски пратки от М. Г. – И., но вещото лице не може да установи съответствие между изпратени куриерски пратки и получени парични преводи по пратка, поради което не може да установи за какво е получен приходът, респ. да определи надеждно разхода за този превод. За периода 2010 г. – 2014 г. М. Г. – И. не е подавала декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ, в която да декларира приходи и разходи във връзка с осъществявана от нея дейност – интернет търговия с хранителни добавки и предоставяне на други услуги, респ. същата не е изготвяла отчети за приходи и разходи за тази ѝ дейност. За процесния период М. Г. – И. не е имала заведено счетоводство и няма определен счетоводен финансов резултат от търговската ѝ дейност.

От анализа на представените документи вещото лице установява, че М. Г. – И. е получавала суми с основание:

- о „семинари”, като същата е била посредник при набирането на участници в тях;
- о Хранителни добавки, козметика и други – най – общо „стоки” – като срещу нито една от получените суми за продажба на хранителни добавки, козметика и други стоки не може да се посочи разходът, който е направен във връзка с тази сделка – наличните разходни документи за хранителни добавки и козметика не съдържат данни за количества, вид и единична цена, поради което вещото лице не може да установи срещу всеки един приход каква сума е била изразходвана за закупуването им. При определяне на облагаемия оборот вещото лице е включило всички получени суми по банковите сметки, микросметката в Ерау и по Е. с основание – например „С. Д”, „зеолит”, „хранителни добавки”, „детокс програма”, диск за медитация и др., като същото е установило, че на 25.09.2013 г. М. Г. – И. е достигнала облагаем оборот в размер на 50 266.15 лева. Лицето е следвало да подаде заявление за задължителна регистрация в срок до 14.10.2013 г. и същото да бъде регистрирано по ЗДДС в срок до 29.10.2013 г.

С оглед гореизложеното съдът споделя следните доводи на ответната страна като взе

предвид възраженията на жалбоподателката: предвид характера на извършваните от лицето сделки следва да се приеме, че се касае за дейност по занятие съгласно чл. 1 от ТЗ. Реализираните от лицето доходи са такива от търговска дейност и подлежат на облагане, на основание чл. 26, ал. 7 от ЗДДФЛ. Видно от текста на разпоредбата, 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. Извършените продажби не могат да бъдат характеризирани като инцидентни сделки, поради тяхната многобройност. Същите безспорно имат характер на дейност, осъществявана редовно и по занятие, поради което ревизираното лице, макар и да не е регистрирано като търговец, на практика действа именно като такъв, извършвайки дейност, която е свързана с продажба на стоки, подлежаща на данъчно облагане. Според общите правила на ГПК за разпределение на доказателствената тежест в процеса, в тежест на всяка от страните е да докаже фактите, на които се позовава и от които черпи благоприятни правни последици. Органите по приходите са длъжни да докажат получените и недеklarирани от лицето приходи и това е сторено като са установени, чрез проверки на банкови сметки, микросметка в ерау и парични преводи в „Е.“ получените от жалбоподателката парични средства. При повторните ССЕ разходооправдателните документи, изброени в КЖ на лицето, са били обект на проверка, при която е установена тяхната негодност като доказателства в процеса./налице са зачерквания, поправки, различни имена/ Следва да се посочи също, че лицето С. И., посочен като получател е съпруг на ревизираното лице, но тези суми са изключени. Обстоятелството, че описаните по-горе документи, са негодни да докажат релевантните факти относно придобиването на хранителни добавки, зеолит, козметика и др. от жалбоподателката и тяхното заплащане, не дава основание, реализираният приход, за който има доказателства, че е получен и произтича от продажба на стоки да бъде освободен от данъчно облагане. Вещото лице по ССЕ е описало в табличен вид сумите, получени лично от жалбоподателката по нейна банкова сметка, микросметка в ерау и от Е. Експрес, където лично се е подписвала върху разписките като получател. Вещото лице е включило като приход само сумите, за които е уточнено основанието на превода, т.е. има данни, че същият е от търговия със стоки. В табличен вид на стр. 13 от втората ССЕ е посочен точният размер на приходите на лицето по години, формиран след изключване на приходи, получени без посочено основание или за захранване на сметка, услуги или от друго лице. За данъчни цели недеklarираните приходи от лицето подлежат на данъчно облагане по силата на специалния данъчен закон - ЗДДФЛ, препращащ към ЗКПО относно начина на формиране на данъчния финансов резултат на едноличния търговец за съответна данъчна година. Стопанска дейност като едноличен търговец се формира по реда на ЗКПО, а в глава седма „Данъчни постоянни разлики“ в чл. 26, т. 2 от ЗКПО е регламентирано, че не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. В чл. 10 от ЗКПО е дефинирано понятието „документална обоснованост“. По силата на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на ЗСч, отразяващ вярно стопанската операция.

Съгласно чл. 27, ал. 1, т. 2 от ЗКПО не се признават за данъчни цели само

приходи възникнали по повод на непризнати за данъчни цели разходи по чл. 26, т. 3, т. 4, т. 5, 6, 8 и 10, до размера на непризнатите разходи. Законодателят още с изменението на чл. 27, ал. 1, т. 2, направено с 7ІВ бр. 95 от 2009 г., в сила от 01.01.2010г., е изключил документално недоказаните разходи по чл. 26, т. 2 от ЗКПО от кръга разходи по повод на които е допустимо да не се признаят приходи. Следователно самият данъчен закон с изрична разпоредба - чл. 27, ал. 1, т. 2 от ЗКПО е предвидил хипотеза на допустимост на признаване на приходи в случай на недокументална необоснованост на разходите. Освен, че общите разпореди на счетоводните стандарти не уреждат случаи на недекларирани приходи, то според градацията на нормативните актове законът, при това нормите на специалния данъчен закон – ЗКПО имат приоритет пред НСС 18. Съгласно чл. 27, ал. 1, т. 2 от ЗКПО във връзка с чл. 26, т. 2 от ЗКПО няма пречка за данъчни цели да се признаят приходи без да са доказани документално разходи за тяхното извършване. От отговора на [фирма] се установява, че ревизираното лице притежава клиентски картон и има създаден виртуален кабинет. Представено е копие на сключен договор, според съдържанието на който М. И. е електронен търговец. Лицето е осъществявало търговия със стоки /хранителни добавки, паста за зъби, козметика и др./ чрез интернет сайт за електронна търговия - електронен магазин с уеб адрес: <http://svoizbor.com/>. М. И. е била и клиент на [фирма] и притежавана микросметка, чрез която са извършени много и от различни физически лица плащания към ревизираното лице. След като получаването на доход от жалбоподателката е доказано /от банковите извлечения, от микросметката в ерау и от парични преводи от [фирма]/, в които същата лично се е подписала/получила като получател, а същевременно не са доказани с годен първичен документ направените от нея разходи, то приложение намират чл. 26, т. 2 от ЗКПО и чл. 27, ал. 1, т. 2 от ЗКПО и следва да се обложат приходите от извършваната търговска дейност по реда на ЗКПО с прилагането на данъчната ставка в размер на 15%. Видно от раздел III „Проверени документи и книжа“ на стр. 2 от втората ССЕ вещото лице е посочило, че е изключило от сумата на приходите онези суми по разписките, в които като получател на сумите е отбелязан С. И., които са четливи като дати и суми. От общо получените 170 536,67 лв. приходи от продажба на стоки след изключване на сумите по разписки с получател С. И. и разписки с непосочено основание или предназначени за охранване на банкова сметка, вещото лице е определило общ приход от 126 887,34 лв., посочен на стр. 13 от втората ССЕ. В табличен вид вещото лице е конкретизирало приходите по години: за 2011 г. приход в размер

на 530 лв., върху които се следва данък при ставка 15 % в размер на 79,50 лв.; за 2012 г. приход в размер 10 445,90 лв., върху който се следва данък в размер на 1 566,89 лв.; за 2013 г. приход в размер на 70 563,39 лв., върху който следва данък в размер на 10 584,51 лв.; за периода м. 01.2014 г. до м. 07.2014 г. върху приход размер на 45 348,05 лв. се следва данък за 2014 г. в размер на 6 802,21 лв. или върху сумата на общите приходи за посочените периоди в от 126 887,34 лв. се следва данък в размер на 19 033,10 лв. Следователно жалбоподателката дължи ДДС във връзка с достигнат оборот от извършените продажби чрез електронна търговия. Съгласно чл. 3 ал. 1 от ЗДДС, данъчно задължено лице е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, без значение от целите и резултатите от нея. В обхвата на данъчно задължените лица по ЗДДС попадат физическите лица в случаите, при които извършваната от тях дейност отговаря на критериите за независима икономическа дейност по ал. 2 на чл. 3 от ЗДДС и не е сред изключенията на ал. 3 на същата разпоредба. Такава независима стопанска дейност - интернет търговия със стоки /хранителни добавки, козметика/ е осъществявана системно от лицето и попада в обхвата на облагаемите доставки на стоки по смисъла на чл. 12 от ЗДДС. Извършени са плащания към М. Г. - И. по банкова сметка, микросметка в изипей, и по Е. с основание - хранителни добавки, зеолит, С. Д, детокс програма, диск за медитация. Вещото лице при определяне на облагаемия оборот е изключило сумите с основание „семинари“ /услугите/ и сумите, за които липсва посочено основание по банковите сметки и микросметката в изипей и по паричните преводи по Е., както и сумите с основание „захранване“. На тази база е определен облагаем оборот към 25.09.2013 г. за регистрация по ЗДДС и е изчислен дължимият ДДС за съответните периоди и лихвите в таблица от ССЕ. Доколкото лицето не е изпълнило задължението си да подаде заявление за регистрация по ЗДДС по предвидения в чл. 101 от ЗДДС ред, на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС и чл. 102, ал. 3, т. 1 от ЗДДС, върху стойността на извършените от него облагаеми доставки по смисъла на чл. 12, ал. 1 от ЗДДС дължи ДДС в общ размер на 11 313,90 лв. за периода от м. 10.2013 г. до м. 07.2014г. Жалбата е неоснователна и следва да бъде отхвърлена.

С оглед изхода на делото, разпоредбата на чл. 161, ал.1 от ДОПК, направеното искане и от двете страни за присъждане на разноски, дължими съобразно отхвърлената част от жалбата, на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С. се дължат разноски за юрисконсултско възнаграждение. Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1

от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, съдът

РЕШИ :

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА на М. Н. Г. И., [ЕГН] с постоянен адрес [населено място],[жк][жилищен адрес] срещу Ревизионен акт № Р – 22221915009469 – 091 – 001/21.07.2016г., издаден от Г. М. В. – Н. – началник сектор, възложила ревизията и М. Т. Ф., главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, потвърден с решение № 51/12.01.2017г. на директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С. в частта, в която с него са установени задължения за данък по чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ и по ЗДДС, главница и лихви в общ размер на 11 313,90 лв. за периода от м. 10.2013 г. до м. 07.2014г.

ОСЪЖДА да заплати на Националната агенция за приходите – дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"- [населено място] при ЦУ на НАП, разноски по компенсация в размер на 869 / осемстотин шестдесет и девет/ лева. Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република България, в 14 - дневен срок от съобщаването на страните за неговото изготвяне.

СЪДИЯ