

РЕШЕНИЕ

№ 26818

гр. София, 08.08.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 60 състав, в
публично заседание на 15.05.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Терзиев

при участието на секретаря Паола Георгиева, като разгледа дело номер **2685** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на Р. Р. Ц. от [населено място] срещу РА № Р-22221321001150-091-001/10.02.2021 г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП С., потвърден с Решение № 169/01.02.2022 година на Директор на Дирекция ОДОП С..

С обжалвания РА, потвърден в Решение №169 от 01.02.2022 г. на директора на дирекция ОДОП С., са установените задължения за годишен и авансов данък по Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ на еднолични търговци /ЕТ/ в размер на 24 681,30 лв. и лихви в размер на 13 609,99 лв. за отделните данъчни периоди 2015 г, 2016 г. и 2017 г. и за данък върху добавената стойност /ДДС/ в общ размер на 28 843,44 лв. и лихви в размер на 16 565,56 лв. за отделните данъчни периоди от м. 03.2015 г. до м. 12.2017 г.

В жалбата са изложени доводи, че оспореният административен акт е незаконосъобразен и неправилен, постановен в нарушение на административно- производствените правила и в противоречие на закона. Намира за погрешен подхода на ревизиращите при облагането на изпращаните стоки и получените суми от наложени платежи. Счита, че липсва правно основание за установяване на данъчната основа за облагане по чл. 48, ал. 2 ЗДДФЛ във вида и размера, определен от приходните органи. В тази връзка излага, че фактическите констатации в РА са направени въз основа на информация, предоставена от трето неучастващо в производството лице (куриерска фирма), в обобщен вид - чрез таблици съдържаща електронни справки. Така сочи, че

съгласно чл. 54, ал. 5 от ДОПК, като доказателства се допускат и разпечатки на данни, заверени от органа по приходите, получени на технически носители от други лица, държавни и общински органи и съгласно чл. 183 от ГПК, приложим на основание § 2 от ДР на ДОПК документите се представят в заверен от страната препис, а техническите носители на данни са допустими веществени доказателствени средства, съгласно чл. 71 от ДОПК. Счита, че от доказателствата по делото предоставените разпечатки от „Еконт Експрес“ ООД са технически носители съдържащи справки с информация. Счита също, че представените разпечатки, не представляват електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО. Счита също, че липсва обосноваване с конкретни фактически обстоятелства и установен с надлежни доказателства размер на недеклариран облагаем доход по чл.26, ал. 1 от ЗДДФЛ от ревизираното лице, по отношение на същото липсват и материалноправните предпоставки за установяване на задължения за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ за ревизираният период. В съдебно заседание, жалбоподателя, редовно уведомен не се явява, представлява се от адвокат А., която моли жалбата да бъде уважена, по изложените в нея съображения. Претендира сторените по делото разноски. Прави възражение за прекомерност.

Ответникът – директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” – С., чрез юрисконсулт В. оспорва жалбата, намирайки я за неоснователна и недоказана. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение, представя списък с разноски..

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. – 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.

Р. Р. Ц. е местно лице по смисъла на чл. 6 от ЗДДФЛ и като такова подлежи на облагане за получените от него доходи в страната и чужбина. Същият е неженен, с едно дете - К. Р. Ц.. През периода на ревизията има регистриран трудов договор с „ВИЗИАН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Установено е, че лицето е получавало суми по наложени платежи и пощенски парични преводи, изплатени от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] за извършвана електронна търговия чрез безплатни обяви на стоки, които предлага на портали за безплатни обяви - [www. olx. bg](http://www.olx.bg), [www. vazar. bg](http://www.vazar. bg) и др.

В хода на ревизията, на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/№Р-22221321001150-040-001 от 04.03.2021 г., в отговор на което, въпреки удължаването на срока за представянето им до 26.04.2021 г. по искане на лицето, не са представени документи. На 26.04.2021 г. по електронен път е представена само декларация за разкриване на банкова тайна.

До ревизираното лице е изготвено Уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК №Р- 22221321001150-113-002 от 10.06.2021 г.. ведно е ИПДПОЗЛ №Р-22221321001150-040- 002 от 10.06.2021 г., както и Уведомление по чл. 17, ал. 1, т. 2 от ДОПК №Р- 22221321001150-139-001 от 10.06.2021 г., връчени по реда на чл. 30, ал. 6 от ДОПК на 10.06.2021 г.

На основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК, са изпратени искания за представяне на документи от трети

лица, подробно описани в РД на стр. 3-5 от РД. Изискана е информация, получена по линията на автоматичния обмен, за доходи от спестявания и финансова информация в областта на прякото данъчно облагане за жалбоподателя и притежаваните от същия банкови сметки с движенията по тях. за периода от 01.01.2015 г. до 31.12.2017 г. Извършени са справки в Търговския регистър, воден от Агенцията по вписванията, Интегрираната информационна система за кадастър и имотен регистър, както и в електронния регистър на НАП.

С Протокол №Р-22221321001150-П.-001 от 08.09.2021 г. са присъединени доказателства, събрани в хода на проверка, приключила с Протокол № П-22221317186195-073-001 от 11.04.2018 г.

С Протокол №Р-22221321001150-П.-002 от 08.09.2021 г. са присъединени доказателства, събрани в хода на проверка, приключила с Протокол №П-22221318153079-073-001 от 04.02.2021 г.

В хода на ревизията не са установени задължения на лицето за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ.

С РА са определени допълнителни задължения за годишен и авансов данък на ЕТ по ЗДДФЛ. С ИПДПОЗЛ от 04.03.2021 г., от лицето е изискано подробно описание на извършваната дейност през периода от 01.01.2015 г. до 31.12.2017 г., а именно интернет продажби на стоки чрез куриерски дружества. Изискана е справка за извършените продажби чрез куриери и получени суми по наложени платежи за същия период, договори и споразумения, сключени с куриери, относно куриерски и пощенски услуги; точните адреси, както и договори за наем на обектите от които са извършвани продажбите. Изискано е също така, ревизираното лице да посочи къде са съхранявани изпращаните стоки от момента на получаването им до момента на изпращането им, декларация, относно това кои лица са упълномощени да получават наложени платежи и кои са лицата, които са осъществявали търговската дейност и т.н. В предоставения за целта срок документи и писмени обяснения не са представени.

В хода на ревизията са присъединени доказателствата от извършени 2 проверки на лицето, както следва - ИПДСПОТЛ №П-22221317186195-041-001 от 01.11.2017 г. до „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ЕООД и предоставената информация от дружеството, обяснения ведно с информация, записана на диск, съдържащ данни за всички куриерски услуги, получени суми по наложен платеж, както и снимки на документи, показващи изплащането в брой на наложен платеж. Покана по чл. 12, ал. 1, т. 16 от ДОПК с изх. №978 от 07.02.2018 г. за подаване на годишна данъчна декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ за 2016 г., ИПДПОЗЛ с №П-22221318153079-041-001 от 09.10.2018 г. и получен отговор с приложен СО с информация.

В хода на ревизионното производство е изпратено ИПДПОТЛ №Р- 22221321001150-041-032 от 30.03.2021 г. до „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ЕООД, в отговор на което на 08.09.2021 г. е получена изисканата информация. Към същият са приложени 4 файла за 2015 г., от които се установява, че за периода на ревизията Р. Р. Ц. е получател по куриерски и пощенски пратки с наложен платеж. Задълженото лице е осъществявало продажби на хранителни добавки на физически лица в страната, видно от информацията, съдържаща се в електронните справки. В последните подробно са описани изпращачът на пратката, видът на изпращаните стоки, имената на получателите на същите, място на получаване на стоките, сума на наложения платеж и дата на изплащането му,

както и видът на предоставената от куриерското дружество услуга - куриерска или пощенска пратка.

Установено е, че през 2015 г. ревизираното лице е получило суми от наложени платежи и пощенски парични преводи за извършени от него доставки на стоки-хранителни добавки /електронна търговия/, доставяни до крайни клиенти, чрез куриерско дружество „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД общо в размер на 164 900,35 лв., през 2016 г. лицето е получило за същата дейност 67 524,00 лв., а през 2017 г. е получило 22 190,18 лв. След извършен преглед на снимките на документите, показващи изплащането в брой на наложен платеж е установено, че като получател на сумите е посочен жалбоподателя Р. Р. Ц.. В резултат е направен извод, че той е реалният получател на сумите, като физическо лице.

След извършена проверка, приключила с Протокол №П-22221317186195-073-001 от 11.04.2018 г., е изготвена Покана с вх. №978 от 07.02.2018 г. до ревизираното лице за подаване на декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ за деклариране на получените доходи.

Ревизираното лице е подало годишни данъчни декларации /ГДД/, като е декларирало брутните суми от извършените от него продажби за 2016 г. и 2017 г. В ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ с вх. №224391800107155/27.02.2018 г., в приложение 6 Доходи от други източници по чл. 35 от ЗДДФЛ, е деклариран облагаем доход в размер на 67 524,00 лв. и данък 6 752,40 лв. С ГДД вх. № 224391800511415/30.04.2018 г., в Приложение 6 е деклариран облагаем доход в размер на 24 319,57 лв. и данък в размер на 2 431,96 лв.

В хода на ревизията, ревизиращите установили, че Р. Р. Ц. е извършвал многократно и системно търговски сделки, посредством сайтове за безплатни обяви. Органите по приходите са се позовали на разпоредбата на чл. 1 от Търговския закон /ТЗ/, съгласно която търговец е всяко физическо или юридическо лице, което по занятие извършва някоя от сделките, визирани в т. 1 до 15 от разпоредбата, включително 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/.

Така ревизиращите приели, че реализираните от ревизираното лице доходи са такива от търговска дейност и подлежат на облагане на основание 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 ЕТ/ и данъчната основа за облагане на търговската дейност се определя по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/, т.е. формира се счетоводен финансов резултат, който представлява разликата между реализираните приходи и извършените разходи за търговската дейност.

В хода на ревизията и предхождащата проверка не са представени доказателства и обяснения относно извършени разходи във връзка е посочената дейност, както и не е посочена обичайната търговска надценка, с която са реализирани стоките. Не са представени доказателства за извършени разходи.

Така данъчните органи приели, че за 2015 г. са формирани приходи по наложените платежи и пощенски парични преводи в размер на 151 009,28 лв. /данъчна основа/ и за ДДС в размер на 13 891,07 лв., разходи 0,00 лв., облагаем доход 151 009,28 лв., дължим данък върху ГДО за доходите от стопанска дейност като ЕТ /15 на сто/ в размер на 22 651,39 лв.

За 2016 г. на същия принцип е формиран приход в размер на 56 270,00 лв. и за ДДС в размер на 11 254,00 лв., облагаема основа в размер на 56 270,00 и дължим данък като ЕТ в размер на 8 440,50 лв. С ГДД е деклариран данък за внасяне в размер на 6 752,40 лв., внесен данък - 6 752,40 лв. и данък за довносяне в размер на 1 688,10 лв.

За 2017 г. е формиран приход в размер на 18 491,81 лв., за ДДС в размер на 3 698,37, облагаема годишна данъчна основа в размер на 18 491,81 и дължим данък като ЕТ в размер на 2 773,77 лв. С ГДД е деклариран данък за внасяне в размер на 2 431,96 лв., внесен е данък в размер на 2 431,96 лв. и данък за довносяне в размер на 341,81 лв.

Начислени са и съответните лихви за забава в общ размер на 13 609,99 лв.

Безспорно е установено, че жалбоподателя Р. Ц. е получавал суми по наложени платежи и пощенски парични преводи, изплатени от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ЕООД и е извършвал електронна търговия - чрез безплатни обяви на стоки - хранителни добавки на физически лица в страната, видно от информацията, съдържаща се в електронните справки. В справките подробно са описани изпращачът на пратката, видът на изпращаните стоки, имената на получателите на същите, място на получаване на стоките, сума на наложения платеж и дата на изплащането му, както и видът на предоставената от куриерското дружество услуга - куриерска или пощенска пратка.

Освен това е установено, че при проверките от ревизираното лице е дадено писмено обяснение, съгласно което през проверявания период е извършвало продажби на стоки /хранителни добавки/, като поръчките са извършвани по телефона, а обявите - публикувани в онлайн платформите www.olx.bg, www.vazar.bg. Установено е също, че не са извършвани други доставки на стоки и услуги и не са реализирани доходи от тях, включително доходи от наем и продажба на движимо и недвижимо имущество, извънтрудови и доходи от друга стопанска дейност, освен електронната търговия. В представеното писмено обяснение, ревизираното лице е декларирано, че не притежава електронен магазин, чрез който да осъществява търговска дейност, както и не твърди, че продажбите са осъществени от търговски обект. Поръчките на стоките от клиентите са осъществявани чрез телефонни разговори и доставяни чрез куриери е „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ЕООД. Заплащането на стоките е извършвано с наложен платеж. Същият не разполага с документи, удостоверяващи размера на придобитите доходи от продажби по интернет. Съгласно справка в електронния регистър на НАП е установено, че физическото лице не притежава регистрирано ФУ.

За да издадат процесния РА органите по приходите са се позовали на разпоредбата на чл. 3 от ЗДДС, съгласно която данъчно задължено лице е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, независимо от целите и резултатите от нея. Съгласно чл. 4, ал. 1 от ЗДДС, независима икономическа дейност е всяка дейност, извършвана редовно или по занятие, включително всяка интелектуална дейност, упражнявана като свободна професия. Алинеи втора и трета разширяват приложното поле на понятието и приравняват на независима икономическа дейност всяка дейност, свързана с производството, търговията, селското стопанство, предоставянето на услуги, извличането на суровини, извършването на подготвителни и спомагателни работи, осъществявани за използване или консумация от потребителите, както и използването на материална и нематериална собственост с цел получаване на приход от нея, ако

има траен характер. Посочена е и разпоредбата на чл. 1 на ТЗ.

След извършен анализ на получените суми от наложени платежи по месеци е установено, че лицето е реализирало обороти/приходи/по чл. 96 от ЗДДС за м. 01.2015 г. в размер на 41 382,30 лв. и за м. 02.2015 г. в размер на 25 339,90 лв., или общо 66 722,20 лв. Формиран е извод, че през м. 02.2015 г., лицето е надвишило задължителния оборот от 50 000,00 лв., поради което е следвало да подаде заявление за регистрация при условието на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС, до 29.03.2015 г. Съгласно разпоредбата на чл. 102, ал. 3 от ЗДДС, за определяне на данъчните задължения на лицето в случаите, когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, се приема, че то дължи данък за извършените от него облагаеми доставки за периода от изтичането на срока за подаване на заявление за регистрация до датата, на която е регистрирано от органа по приходи, а съгласно ал. 4 на същата разпоредба, задълженията се определят с ревизионен акт по реда на ДОПК.

Въз основа на присъединените документи от извършени проверки с Протоколи №Р-22221321001150-П.-001 от 08.09.2021 г. и №Р-22221321001150-П.-002 от 08.09.2021 г., както и документи получени от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ЕООД по ИПДПОТЛ №Р-22221321001150-041-032 от 30.03.2021 г. ревизиращите установили, че през 2015 г. Р. Р. Ц. е получавал суми по наложени платежи и пощенски парични преводи, изплатени от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ЕООД и е извършвал електронна търговия - чрез безплатни обяви, на порталите [www. olx. bg](http://www.olx.bg), [www. vazar. bg](http://www.vazar. bg) и др. Установено е също, че поръчките са извършвани по телефон. Установено е обстоятелството, че ревизираното лице е извършвало многократно и системно търговски сделки, посредством електронна търговия, чрез безплатни обяви, сделки от вида на визираните в чл. 1, ал. 1, т. 1 от ТЗ.

Така за 2015 г. сделките са на стойност 164 900,35 лв., за 2016 г. на стойност 67 524,00 лв. и за 2017 г. на стойност 22 190,18 лв. Същите са посочени по месеци и суми на стр. 26-27 от РД.

В представеното писмено обяснение в хода на проверка, Р. Р. Ц. не е посочил данни за произхода на продадените стоки, както и не е представил документи за закупуването им. Същият е декларирал, че ги е закупувал от магазини и складове, като се е възползвал от промоции. Продажната цена на стоките лицето е определяло само, като ги е продавало с минимална надценка. Жалбоподателя не е представил и документи за върнати пратки със стоки от клиенти, в това число и за връщане на парични средства на крайни клиенти по съответните товарителници.

Въз основа на гореизложеното е формиран извод, че получените суми от наложени платежи във връзка с осъществявана електронна търговия на стоки, не са отчитани за данъчни цели. В резултат от установеното, кога търговецът е формирал оборот за регистрация по ЗД ДС, а е бил длъжен да се регистрира, е установена дата до 29.03.2015 г. Р. Р. Ц. не е регистриран по ЗДДС и съответно не е декларирал извършените продажби с подадени справки-декларации. Така ревизиращите са посочили, че от изтичането на срока, в който е следвало да бъде издаден актът за регистрация, ако лицето е подало заявлението за регистрация в срок, т.е. от 29.03.2015 г., доставките извършени от него подлежат на облагане с ДДС. Установените получени суми от наложени платежи за извършени доставки след 29.03.2015 г., са определени като недекларирани приходи от продажби за целите на ЗДДС, за които следва да се начисли данък във връзка с чл. 102, ал. 3 от ЗДДС, изчислен по реда на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС,

съгласно който, когато при договаряне на доставка не е изрично посочено, че данъкът се дължи отделно, приема се че той е включен в договорената цена.

Предвид изложеното с процесния ревизионен акт ревизиращият орган е определил дължим ДДС в размер на 28 843,44 лв. за периодите от 29.03.2015 г. до 31.12.2017 г. /периода на ревизията/ за недекларираните приходи. Начислени са и съответните лихви за забава в размер на 16 565,56 лв.

Обжалвания по административен ред РА № Р-22221321001150-091-001/10.02.2021 г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП С., е потвърден изцяло с Решение № 169/01.02.2022 година на Директор на Дирекция ОДОП С..

По делото от процесуалния представител на жалбоподателя бяха представени нови доказателства, а именно:

1. Договор за търговско представителство от 03.01.2015 г., сключен между М. М. М., в качеството на търговец и Р. Р. Ц., в качеството на търговски представител, с който търговецът възлага, а търговският представител приема да осъществява сътрудничество, като посредничи при извършване на търговски сделки от търговеца, извършва правни сделки от името и за сметка на търговеца или от свое име и за негова сметка;
2. Договор за търговско представителство от 03.01.2015 г., сключен между М. К. М., в качеството на търговец и Р. Р. Ц., в качеството на търговски представител, с който търговецът възлага, а търговският представител приема да осъществява сътрудничество, като посредничи при извършване на търговски сделки от търговеца, извършва правни сделки от името и за сметка на търговеца или от свое име и за негова сметка;
3. Договор за търговско представителство от 03.01.2015 г., сключен между М. П. С., в качеството на търговец и Р. Р. Ц., в качеството на търговски представител, с който търговецът възлага, а търговският представител приема да осъществява сътрудничество, като посредничи при извършване на търговски сделки от търговеца, извършва правни сделки от името и за сметка на търговеца или от свое име и за негова сметка.

С оглед предоставената възможност на ответника и в указания за целта срок, с нарочна молба, депозирана по делото на 15.05.2023 г. е оспорена автентичността на представените документи относно подписите на лицата, подписали ги в съответното качество, както и на основание чл. 181 от ГПК - датата на документите.

В тази връзка, като доказателство ответника е представил Устав на сдружение с нестопанска цел „АМБИЦИОЗНА МЛАДЕЖ“, подписан от Р. Р. Ц., в който подписът, положен от жалбоподателя видимо се различава от подписите, положени от него върху процесиите договори за търговско представителство.

Въпреки, че от съда беше открито производство по оспорване на основание чл. 193 от ГПК, от жалбоподателя не бяха ангажирани каквито и да било доказателства, доколкото

е негова доказателствената тежест за това.

Във вр. с горното обстоятелството, че жалбоподателят не установи по пътя на пълното и главно доказване автентичността им, на практика прави същите негодни доказателства и съдът не ги кредитира.

В допълнение следва да се подчертае, че клаузите на договорите са абсолютно идентични, поради което изложените съображения касаят и трите контракта.

В чл. 3, ал. 2 от договорите са разписани задълженията на търговския представител, в частност, че същият е длъжен да предава получените пари за продажбите на търговеца.

В хода на съдебното производство не бяха ангажирани каквито и да е доказателства за изпълнението на посочените договори за търговско представителство и за изпълнение на задълженията по тях от страна на жалбоподателя. Не са представени доказателства за намиране на клиенти, водене на преговори, подготвяне на сделки, разработване на проекти и планове за оптимизиране на стопанската дейност на търговеца и най-вече такива за предаване на получените средства на търговеца.

Наличието на декларираните облигационни отношения беше опровергано от събраните по делото гласни показания, а именно дадените от М. М. М. в о.с.з., проведено на 15.05.2025 г., свидетелски показания. При проведения разпит, същият недвусмислено заяви, че е купувал хранителни добавки от Р. Р. Ц., като същите са му били доставяни в офиса му или са му изпращани чрез спедиторски дружества /„ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД/.

Така се налага извода, че жалбоподателя е продавал хранителни добавки на М. М. М., а не е продавал от името на М. М. М. хранителни добавки на трети лица.

Относно представени с молба от 26.10.2023 г. приходни касови ордери.

Тези доказателства също бяха оспорени с нарочна молба от 28.02.2024 г., както досежно автентичността на представените документи относно подписите на лицата, подписали ги в съответното качество, така и на основание чл. 181 от ГПК - датата на документите.

Въпреки, че по отношение и на тези доказателства беше открито производство по оспорване, отново от страна на жалбоподателя не бяха ангажирани доказателства.

Предвид изложеното, съдът не кредитира и представените ПКО, тъй като жалбоподателят не установи по пътя на пълното и главно доказване автентичността им.

Следва да се има предвид, че същите са в противоречие и със свидетелските показания на М. М. М..

Относно представено споразумение от 29.02.2024 г. с нотариална заверка на подписите

По делото е представено споразумение от 29.02.2024 г., подписано между Р. Р. Ц. и М. М. М., с нотариална заверка на подписите от 01.03.2024 г., с което в т. 1 „М. М. М., в качеството си на търговец, изрично заявява, че е подал коригираща декларация, с която

поема в цялост тежестта от отговорността за парични задължения, установени за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ, както и за ДДС размер, респ. начислени лихви, като резултат от проведено ревизионно производство спрямо Р. Ц. с процесния ревизионен акт, чиято правилност и законност е предмет на висящият съдебен процес“.

При преценка на представеното доказателство съдът, следва да има предвид, че данъчните задължения според българското законодателство са лични, като носителят на същите се определя или чрез декларативен способ /с подаване на данъчни декларации в изрично предвидени в данъчните закони хипотези/ или чрез провеждане на контролни производства /какъвто е и настоящия случай/. При извършване на ревизия /вид контролно производство/ субектът, спрямо когото е насочено това производство, е определен съобразно обективни факти от действителността, подведени под правна норма, при проявлението на който същият се идентифицира като носител на задължения за данъци и/или осигурителни вноски. Ефективното заплащане на определените задължения, като парична сума, е възможно да бъде извършено от трето лице, но носител на данъчните задължения при всяко положение остава данъчно задълженото лице, спрямо което са настъпили предвидените в закона обективни данни от действителността, водещи до възникването им. Нормативната уредба в областта на данъчното право не предоставя възможност като „поемане в цялост на тежестта от отговорността за парични задължения“ по РА.

Освен това съда взема предвид представените писмени доказателства в о.с.з., проведено на 15.05.2025 г., от процесуалния представител на ответника, а именно отговори, получени по официален път от ТД на НАП С., видно от които М. М. М., М. К. М. и М. П. С. не са подавали нито основни, нито коригиращи данъчни декларации по реда на чл. 50 от ЗДДФЛ за данъчните периоди от 2015 г. до 2023 г. включително.

Доколкото представените договори за търговско представителство са сключени между Р. Ц. и горепосочените три лица, в качеството им физически лица, то получените от тях доходи следва да бъдат декларирани, чрез подаване на годишни данъчни декларации /ГДД/ по чл. 50 от ЗДДФЛ, чрез попълване на съответното приложение. Липсата на подавани ГДД и от трите лица е доказателство в насока, че същите не са получавали такива доходи /ако се приеме, че са добросъвестни/.

Налага се извод, че представеното споразумение е съставено за целите на настоящото съдебно производство и изявленията на подписалите го лица са в противоречие със събраните по делото писмени доказателства, поради което съда не кредитира тези доказателства.

По делото е прието заключение по назначена съдебно компютърно-техническа експертиза и заключение по назначена съдебно-счетоводна експертиза. Съдът ще коментира приетите по делото заключения при излагане на правните изводи.

При така установената фактическа обстановка, Съдът достигна до следните правни изводи:

При проверката на законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, Съдът следва да извърши преценка дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуално-правните и материално-правните разпоредби при издаването му – това са така наречените условия за редовно действие на ревизионния акт, залегнали в разпоредбата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. В тази връзка по делото е представена Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г., издадена от Директор на ТД на НАП [населено място], с която на основание чл. 11, ал. 3 от ЗНАП вр. чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК е наредено функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, считано от 03.02.2020 г. да се изпълняват от посочени служители в отдел „Ревизии“ към Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП [населено място], сред които т.13 е Р. Р. Б., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ при отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД-НАП С..

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният Ревизионен акт съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК, ревизията може да се възлага от: т. 1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или т. 2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. Според нормата на чл. 7, ал. 1, т. 3 от Закон за Националната агенция по приходите (ЗНАП), органи по приходите са директорите на дирекции, началниците на отдели и сектори в НАП. Това е така, защото, безспорно в чл. 7, ал. 1, т. 3 от ЗНАП, като органи по приходите са определени началниците на отдели, каквато длъжност заемат издателите на ЗВР, ЗИЗВР. Предвид представените по делото заповеди, описани по-горе в настоящето съдебно решение, следва изводът, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от компетентен за целта орган на приходната администрация, както и че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Предвид отразяванията в титулните им части относно авторството им, заповедите за възлагане на ревизия и за

изменението на ЗВР, също са издадени от компетентен орган, в кръга на неговите правомощия. Съставителите на РД и издателите на РА, ЗВР, ЗИЗВР са материално-компетентни, с оглед изискванията на чл. 112, ал. 2, т. 1, чл. 113, ал. 1, т. 2 и ал. 6 от ДОПК и цитираната заповед на директора на ТД на НАП – С..

Съдът констатира, че Ревизионният акт е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл. 16, ал. 1, т. 1 от ЗЕДЕУУ, по делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство спрямо Р. Р. Ц.. Видно от същите, се установява, че към датите на издаване на ЗВР, ЗИЗВР, РД, РА и РАПРА, органите по приходите са разполагали с валиден КУКЕП. В процедурата по извършване на ревизията не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, доказателствата са събрани по предвидени в ДОПК способи - чрез ИПДПОЗЛ, приобщени са по съответния ред, регламентиран в закона и доказателствата, събрани в хода на предходното ревизионно производство, мотивите изцяло са основани на преценката по реда на чл. 37, ал. 4 от ДОПК на събраните в хода на ревизията писмени доказателства за установени положителни факти. Видно от мотивите на издадените РА и РД, е изпълнено изискването по чл. 115, ал. 2 от ДОПК, ревизиращите органи да установят всички факти, от значение за резултатите от ревизията и непосредствено да се запознаят с всички доказателства.

Съгласно чл. 3 от Закон за електронния документ и електронни удостоверителни услуги/заглавието е изменено-преди Закон за електронния документ и електронния подпис/Изм. - ДВ, бр. 85 от 2017 г./, Електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО /ОВ, L 257/73 от 28.08.2014 г./, наричан по-нататък „Регламент /ЕС/ № 910/2014“./2/Доп. - ДВ, бр. 85 от 2017 г./. Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ съдържащ електронно изявление. В редакцията, действаща към момента на издаване на ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, електронен документ е електронно изявление, записано върху магнитен, оптичен или друг носител, който дава възможност да бъде възпроизвеждано/. Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

Съгласно чл. 4 от ЗЕДЕУУ, автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл. 13 от ЗЕДЕУУ /Изм. - ДВ, бр. 100 от 2010 г., в сила от 01.07.2011 г./, Електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16. Електронният подпис по ал. 3 има значението на саморъчен

подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал. 1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай, ЗВР, ЗИЗВР, РД, РА и РАПРА са създадени като електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал. 2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронни документи, подписани от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, те са връчени на ревизираното лице по реда на чл. 30, ал. 1 от ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред със съответната разписка. 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. По определението на чл. 13, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство. Квалифициран електронен подпис, съгласно ал. 3 и ал. 4 е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16 и именно той има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, следователно е необходимо да е спазено изискването на чл. 16, ал. 1, т. 1 от ЗЕДЕУУ /Изм. - ДВ, бр. 100 от 2010 г., в сила от 01.07.2011 г./, според което той трябва да е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за КЕП, отговарящо на изискванията на чл. 24 и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Автентичността на всеки един документ/частен свидетелстващ и официален свидетелстващ или диспозитивен/ може да бъде оспорена по реда на чл. 193 от ГПК и в този случай, Съдът е длъжен да провери дали този документ действително материализира изявление, направено от лицето /органа/, сочен като негов автор или не.

По делото са представени доказателства за валидност на притежаваните от органите по приходите електронни подписи, анализът на които обосновава извод за това, че ЗВР, ЗИЗВР, РД, РА и РАПРА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в ал. 4 на чл. 13 от ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис. От друга страна, Съдът съобрази и това, че всички доставчици на удостоверителни услуги на територията на Република България в изпълнение на изискването на чл. 28 от ЗЕДЕУУ се поддържат публични регистри на издадените удостоверения за електронни подписи, публикувани на техните интернет-страници. Проверките в тях се осъществяват по име на автор на подписа, следователно не се изискват специални знания и умения, както и да се разполага с конкретния подписан електронно документ. Във всеки един от тези регистри, видът на подписа е указан с търговско наименование, но при преглед на предлаганите от същия доставчик удостоверителни услуги /публичнодостъпна информация/ се установява дали съответното търговско наименование е за квалифициран електронен подпис. Посочената информация се съдържа и в обявените политики за предоставяне на удостоверителни услуги от съответните доставчици, както и в Наръчник на потребителя, където е указан и конкретният цифров идентификатор за съответния доставчик, който се съдържа в

удостоверението за квалифициран електронен подпис.

От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в публичния регистър, включително и от доставчика на удостоверителни услуги, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, РД, РА и РАПРА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията – Р. Б., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“, Отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място] – орган, възложил ревизията и М. М., на длъжност Главен инспектор по приходите – ръководител ревизия.

Не са допуснати нарушения на изискванията за форма при издаването на актовете, като са спазени изискванията за съдържание съответно по чл. 113, ал. 1 от ДОПК за издадената ЗВР и ЗИЗВР, по чл. 117, ал. 2 от ДОПК за РД и по чл. 120, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК за РА.

Актовете на органите по приходите са връчвани на ревизираното лице и същото е могло своевременно да защити правата си като представи доказателства. Предвид на изложеното, не са допуснати нарушения на изискванията за компетентност, съдържание, форма и процесуални правила при издаването на РА.

Актовете на органите по приходите са връчвани на ревизираното лице и същото е могло своевременно да защити правата си като представи доказателства. Предвид на изложеното, не са допуснати нарушения на изискванията за компетентност, съдържание, форма и процесуални правила при издаването на РА.

Предвид гореизложеното, настоящият съдебен състав приема, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентен орган с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облекено в изискваната от закона форма и е постановено в рамките на преклузивния срок по чл. 109 от ДОПК и не са налице основания за нищожност на същия.

Правният спор се свежда до приложението на материалния закон.

Спорът в конкретния случай е относно, реализирани ли са от Р. Р. Ц. доходи в посочените размери от извършвана регулярна търговска дейност, съответно подлежат ли на облагане тези доходи по реда на чл. 26, ал. 7 от ЗДДФЛ, то с оглед на събраните в хода на делото и други производства по установяване на факти и обстоятелства, проведени спрямо лицето доказателства, налага се несъмнения извод, че през ревизираните периоди лицето е извършвало независима икономическа дейност и е действал като търговец, поради което приходите от тази дейност следва да бъдат обложени като приходи от дейност на едноличен търговец, независимо, че лицето няма такава регистрация.

Не е налице спор досежно обстоятелството, че от лицето са извършвани продажби на стоки /хранителни добавки/, от които са реализирани доходи. Основателно е прието от органите по приходите, че така извършените продажби не могат да бъдат характеризирани като инцидентни сделки поради тяхната многобройност. Същите имат характер на дейност, осъществявана редовно и по занятие, поради което правилно в

РД/РА е формиран извод, че ревизираното лице действа като търговец, който извършва дейност, която е свързана с продажба на стоки, за която е следвало да води съответната счетоводна отчетност като лице, осъществяващо стопанска дейност. В правната теория е прието, че понятието „дейност по занятие“ представлява постоянна работа, която не е свързана с единични сделки, няма случаен характер и има за цел създаване на постоянен доход. Съобразно константната съдебна практика, като критерий за определяне на една дейност като такава по занятие, също се посочва системното ѝ осъществяване с цел извличане на печалба в свой частен интерес.

Търговец по смисъла на чл. 1, ал. 1 от ТЗ е всяко физическо или юридическо лице, което по занятие извършва дейностите, посочени в същата алинея. За търговец се смята и всяко лице, образувало предприятие, което по предмет и обем изисква неговите дела да се водят по търговски начин, дори ако дейността му не е посочена в ал. 1 /по аргумент от чл. 1, ал. 3 от ТЗ/. В ал. 1 на чл. 1 от ТЗ акцентът е поставен върху това, лицето по занятие да извършва такива сделки, т. е. това да е негова основна дейност и източник на доходи, а по ал. 2 - да има предприятие, чийто предмет на дейност и обем на делата да изисква воденето на делата му по търговски начин.

Съгласно чл. 6, ал. 1 от Закона за търговския регистър и регистъра на юридическите лица с нестопанска цел /ЗТРРЮЛНЦ/, всеки търговец е длъжен да поиска да бъде вписан в търговския регистър. С оглед установеното, че през ревизирания период жалбоподателят е продавал стоки, които не са за лична употреба, то тези сделки попадат в обхвата на чл. 1, ал. 1, т. 1 от ТЗ - покупка на стоки или други вещи с цел да бъдат препродадени в първоначален, преработен или обработен вид. Безспорно лицето е действало като търговец, но не се е определило като такъв.

В контекста на гореизложените разпоредби правилен е изводът на ревизиращите органи, че жалбоподателят е извършвал независима икономическа дейност като търговец по смисъла на ТЗ и предприятие по смисъла на Закона за счетоводството /ЗСч./ по арг. на чл. 1, ал. 2. Съгласно чл. 2 от ЗСч., предприятията осъществяват счетоводното записване на стопанските операции в хронологичен ред, съответстващ на извършването им. Счетоводството се осъществява и финансовите отчети се съставят в съответствие с изискванията на ЗСч. при съобразяването с основните счетоводни принципи, посочени в чл. 4, като един от тях е съпоставимост между приходите и разходите, т. е. разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност, да се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите да се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване.

Съблюдавайки принципите на ЗСч. и разпоредбите на ЗДДФЛ, продажбата на стоки от Р. Р. Ц. е дейност, която е осъществявана редовно и е била източник на постоянен доход за ревизираното лице, който подлежи на облагане. Реализираните от нея доходи са такива от търговска дейност и подлежат на облагане предвид разпоредбата 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.

Предвид данните от извършените проверки на лицето, правилно и законосъобразно възлагащият орган е квалифицирал и определил, че Р. Р. Ц. следва да бъде ревизиран за определяне на задължения за данък върху доходите от стопанска дейност като ЕТ за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2017 г., вследствие на което данъчно задълженото лице е обложено за недекларираните от него доходи от онлайн търговия на стоки.

В резултат на предприетите от органите по приходите процесуални действия са събрани доказателства, въз основа на които е установено по несъмнен начин, че за ревизирания период Р. Ц. е реализирал доходи от продажба на стоки - хранителни добавки, чрез електронна търговия.

В хода на извършена предходна проверка и при изискани от куриерското дружество „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ЕООД данни са представени обяснения, ведно с информация, записана на магнитен носител /СО/, относно извършени от същото куриерски услуги в полза на жалбоподателя, получени суми по наложени платежи и пощенски парични преводи от него, както и фотокопия на документи, доказващи изплащането в брой на наложени платежи и пощенски преводи. Данните са предоставени на ревизиращите органи по електронен път с квалифициран електронен подпис.

Така представените справки и обяснения от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ЕООД представляват годни доказателства, които удостоверяват по несъмнен начин наличието на многобройни изпратени и получени от жалбоподателя пратки, във връзка с които от получателите по пратките, чрез куриерското дружество, ревизираното лице е получило суми по наложени платежи и парични преводи. Доказателствата са събрани съгласно изискванията на ДОПК, а документите, представени от трето лице /в случая - посоченото куриерско дружество/, представляват документи с достоверни данни.

В жалбата срещу РА, депозирана пред директора на дирекция ОДОП С., лицето твърди, че през 2015 г. е съдействал на трима свои приятели да подават пратки до „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ЕООД, а именно М. М., М. М. и М. П.. В тази връзка следва да бъде отбелязано, че в хода на производството по административно оспорване, от страна на жалбоподателя не са ангажирани каквито и да е доказателства в подкрепа на тези твърдения, освен описание на номера на товарителници в жалбата. Липсват доказателства тези лица да са предавали пратки и получавали суми на/от ревизираното лице или чрез куриерското дружество. В документите/справките, предоставени от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ЕООД, не фигурират други имена, освен това на ревизираното лице. Р. Ц. е посочен като подател на пратките и като получател по наложените платежи и парични преводи.

Налага се извода, че не са налице данни посочените три лица да са изпращали стоки и получили суми по описаните от жалбоподателя товарителници за 2015 г. При проверка в електронния регистър на НАП е установено, че тези лица не са подавали ГДЦ за доходи като физически лица или от дейност като ЕТ. Идентична е фактическата обстановка по отношение за другите два ревизирани периоди - 2016 г. и 2017 г. Освен ревизираното лице, в представените от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ЕООД доказателства, не фигурират други лица, а и самото то за тези периоди не сочи различни данни. Отделно от това, в писмени обяснения дадени в хода на извършени проверки за 2016 г. и 2017 г. лицето е посочило,

че пратките са изпращани от него, сумите от наложените платежи са получавани отново от него, само в брой. Р. Ц. е подал ГДД, макар и по Приложение 6 от чл. 50 от ЗДДФЛ за двете години, с които е декларирал посочените суми като доход от други източници.

Въз основа на предоставената информация от куриерско дружество „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ЕООД е установено, че през периода от 01.01.2015 г. до 31.12.2017 г. на жалбоподателя са изплатени наложени платежи и парични преводи от клиенти - физически лица в общ размер на 254 614,51 лв. Не са ангажирани доказателства за извършени разходи във връзка със закупуването на стоките /няма документално обосновани разходи/, които да оборят изводите на ревизиращите. В писмените обяснения от 06.12.2017 г. и 10.10.2018 г. са налице твърдения, че стоките са закупувани на промоции и е отстъпки, а са продавани с минимална надценка, но доказателства в тази насока не са представени. Предвид изложеното, органите по приходите, при съобразяване на доказателствата, предоставени от трето, неучастващо в процеса лице - „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ЕООД, правилно са определили размера на приходите, получени от жалбоподателя.

От гореизложеното се налага извода, че основателно е прието, че извършените продажби не могат да бъдат характеризирани като инцидентни сделки поради тяхната многобройност. Същите имат характер на дейност, осъществявана редовно и по занятие, поради което правилно в РД е направен извод, че ревизираното лице действа като търговец, който извършва дейност, която е свързана с продажба на стоки, за която е следвало да води съответната счетоводна отчетност като лице, осъществяващо стопанска дейност. Правилно е прието, че тези сделки попадат в обхвата на чл. 1, ал. 1, т. 1 от ТЗ - покупка на стоки или други вещи е цел да бъдат препродадени в първоначален, преработен или обработен вид. Посочената дейност е източник на постоянен доход, подлежащ на облагане по чл. 26, ал. 7 от ЗДДФЛ /по реда на облагане на доходите на едноличните търговци/.

Съгласно хипотезата на чл. 26, ал. 7 от ЗДДФЛ, като приходи от дейност на едноличен търговец се облагат и доходите от стопанска дейност на физическо лице, което е търговец по смисъла на Търговския закон, но не е регистрирано като едноличен търговец. Законосъобразно ревизиращият екип е приел, че полученият през куриерски дружества доход от наложени платежи и парични преводи следва да бъде деклариран от ревизираното лице в Приложение 2 в ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ, което безспорно не е сторено от него. Видно е, че сумите по наложен платеж/пощенски паричен превод са изплащани от страна на куриерското дружество на ревизираното лице в брой. От предоставената информация от куриерско дружество става ясно, че от ревизираното лице са изпращани ежемесечно множество пратки, като само за 2015 г. те са 12 679 на брой. По месеци, получените с наложен платеж и паричен превод суми от куриерско дружество са описани подробно на стр. 26-27 от РД, в резултат на което е констатирано, че лицето е реализирало оборот от продажби общо в размер на 254614,51 лв. Предвид множеството продажби, извършени от ревизираното лице, не може да се твърди, че същите са с инцидентен характер. В резултат, правилно органите по приходите са установили задължения за годишен и авансов данък на ЕТ в общ размер 24 681,30 лв. за 2015 г, 2016 г. и 2017 г., и лихви за забава в размер на 13 609,99 лв.

Относно установените задължения по ЗДДС, следва да бъде отбелязано, че условията,

редът и процедурите за регистрация на лицата по ЗДДС са регламентирани в част шеста на ЗДДС. Лицата могат да се регистрират по избор или при наличието на нормативно определените обстоятелства за задължителна регистрация. Данъчно задължено лице за целите на ЗДДС е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, без значение от целите и резултатите от нея /по аргумент от чл. 3, ал. 1 от ЗДДС/. Съгласно разпоредбата на чл. 3, ал. 2 от ЗДДС „Независима икономическа дейност“ е дейността на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и селското стопанство, както и упражняването на свободна професия, включително на частен съдебен изпълнител и нотариус. Независима икономическа дейност е и всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него.

С оглед наличните доказателства, се налага извода, че реализираният от жалбоподателя доход от продажби на стоки /хранителни добавки/ през процесиите периоди е облагаем и е следвало да бъде деклариран пред НАП. Посочените обстоятелства са изведени в резултат на анализ на официални документи, предоставени от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ЕООД, съдържащи данни под формата на електронни справки, в които подробно са описани изпращачът на пратката /Р. Ц./, видът на изпращаните стоки /хранителни добавки/, имената на получателите /различни физически и юридически лица от страната/, място на получаване на стоките /конкретни адреси на територията на страната/, сума на наложения платеж и дата на изплащането му, както и вида на предоставената от куриерската фирма услуга - куриерска или пощенска пратка. Видно от същите, ревизирият субект е получавал регулярно суми под формата на наложени платежи и пощенски парични преводи във връзка с осъществени от него продажби на стоки чрез електронна търговия. Информацията за сделките, съдържаща се в процесиите екселски справки, в т.ч.: размерът на наложените платежи, удостоверява регулярност на същите за целия четиригодишен изследван период. Горния извод се подкрепя и от приетите по делото заключения по назначените съдебно компютърно-техническа експертиза и съдебно-счетоводна експертиза.

Съгласно чл. 73, ал.- 1 от Правилника за прилагане на закона за данък върху добавената стойност /ППЗДДС/, всички данъчно задължени лица след изтичане на календарния месец са длъжни да определят за предходните 12 месеца преди текущия облагаемия си оборот по смисъла на чл. 96, ал. 2 от закона.

Жалбоподателят Р. Ц., като данъчно задължено лице, е бил задължен да следи за наличието и проявлението на съответните обстоятелства, които правят регистрацията му по ЗДДС задължителна. За целта след изтичането на всеки календарен месец е следвало да определя облагаемия си оборот по смисъла на чл. 96, ал. 2 от закона за предходните 12 месеца преди текущия. При настъпването на условията за задължителна регистрация, лицето е следвало да подаде заявление за регистрация в срока по чл. 96, ал. 1 от ЗДДС. За да може да спази законоустановените срокове за регистрация данъчно задълженото лице е заинтересовано да следи за наличието на съответните факти, които правят регистрацията му задължителна.

Облагаемият оборот съгласно чл. 96, ал. 2 от ЗДДС е сумата от данъчните основи на

извършените от лицето:

1. облагаеми доставки, включително облагаемите с нулева ставка;
2. доставките на финансови услуги по чл. 46 от ЗДДС и
3. доставките на застрахователни услуги по чл. 47 от ЗДДС.

Съобразно нормата на чл. 96, ал. 3 от ЗДДС, в облагаемия оборот не се включват доставките по чл. 96, ал. 2, т. 2 и 3 от ЗДДС, когато не са свързани с основната дейност на лицето, доставките на дълготрайни материални или нематериални активи, използвани в дейността на лицето, както и доставките, за които данъкът е изискуем от получателя по чл. 82, ал. 2 и 3 от ЗДДС.

Предвид разпоредбата на чл. 96, ал. 6 от ЗДДС, при определянето на облагаемия оборот се взема предвид данъчния режим на доставките към датата на възникване на данъчното събитие.

В случая, видно от установената фактическа обстановка, ревизираното лице е извършвало електронна търговия, от която е реализирало доходи. Както вече бе посочено обаче, тези доходи е следвало да бъдат декларирани в подадените от него ГДД, в приложение №2 „Доходи от стопанска дейност като едноличен търговец и доходи от друга стопанска дейност по чл. 29а от ЗДДФЛ“, но това не е сторено. Реализираните от лицето доходи са такива от търговска дейност и подлежат на облагане, на основание чл. 26 ал. 7 от ЗДДФЛ.

По-конкретно, за м. 01.2015 г. и м. 02.2015 г., реализираните от Р. Ц. нетни приходи от продажби на стоки, възлизат на сума в размер на 66 722,20 лв. Т.е. именно с реализирания оборот до м. 02.2015 г., данъчно задълженото лице несъмнено е достигнало задължителния по ЗДДС праг за регистрация от 50 000,00 лв.

Следователно, правилно в РД и РА ревизиращите органи са посочили, че за период не по-дълъг от 12 месеца /през м. 01.2015 г. и м. 02.2015 г./, Р. Ц. е достигнал законоустановения праг за задължителна регистрация по ЗДДС /50 000,00 лв./. Т.е. до 29.03.2015 г. за задълженото лице е възникнало основание за подаване на заявление за регистрация по ЗДДС. Не се оспорва фактът, че такова не е подадено. Ревизираното лице е следвало да подаде заявление за регистрация по ЗДДС най-късно до 14.03.2015 г. След това в 7-дневен срок е следвало да бъде извършена проверка от приходните органи и в 7-дневен срок от приключване на проверката е следвало да бъде издаден акт за регистрация по ЗДДС. Така актът за регистрация по ЗДДС е следвало да бъде издаден до 29.03.2015 г.

От изложеното се налага извода, че считано от 29.03.2015 г., получените доходи от Р. Ц. подлежат на облагане с ДДС. Съгласно изискванията на чл. 125 от ЗДДС, ревизираното лице е имало задължението за всеки данъчен период да подава справка-декларация и отчетни регистри по чл. 124 от ЗДДС в срок до 14-то число на месеца, следващ данъчния период, за който се отнасят и на основание чл. 89 ал. 1 от ЗДДС да внася данъка в бюджета по сметката на компетентната ТД на НАП, в срока за подаване на справката-

декларация за този данъчен период. Жалбоподателят не е подавал справки- декларации и отчетни регистри и не е внасял ДДС, в съответствие с изискването на посочените разпоредби.

Съгласно разпоредбата на чл. 102, ал. 3 от ЗДДС, за определяне на данъчните задължения на лицето в случаите, когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, се приема, че лицето дължи данък за извършените от него облагаеми доставки и облагаеми вътреобщностни придобивания за периода от изтичането на срока за подаване на заявление за регистрация до датата, на която е регистрирано от органа по приходите. По силата на ал. 4 от същата разпоредба, задълженията по ал. 3 се определят с ревизионен акт по реда на ДОПК.

С издадения ревизионен акт, на основание чл. 102, ал. 4 от ДОПК, са определени задължения по ЗДДС, тъй като ревизираното лице не е изпълнило свое задължение при достигане на облагаем оборот по смисъла на ЗДДС да подаде заявление за регистрация по реда на този закон. Независимо, че не е осъществена реална регистрация по реда на ЗДДС, то по силата на чл. 102, ал. 3 от ЗДДС за лицето съществуват задължения, каквито са предвидени за регистрираните лица, поради което правилно ревизиращият екип е приел, че задълженията са възникнали за всеки един от отделните процеси данъчни периоди.

В обобщение на изложеното и съобразно действащата към процесиите периоди нормативна уредба, установените с РА задължения в общ размер на 45 409,00 лв. /главници в размер на 28 843,44 лв. и лихви в размер на 16 565,56 лв./, за периодите от 29.03.2015 г. до 31.12.2017 г., се явяват законосъобразно установени.

В допълнение следва да бъде посочено, че горните изводи се подкрепят и от приетите по делото заключения по съдебно компютърно-техническа експертиза и съдебно – счетоводна експертиза.

От приетото по делото и неоспорено от страните заключение по така допусната съдебно компютърно-техническа е видно, че за процесиите периоди Р. Р. Ц. е изпратил 16 318 пратки и е получил 849, като вещото лице е установило, че по-голяма част от получените от лицето пратки са върнати от изпратените. Получените наложени платежи са 2 799, за общата сума от 124 316,85 лв. В базата данни на „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД са налични подробни данни за всяка една отделна пратка, изчерпателно описани на стр. 2 от заключението, т.е. съдържа се детайлна информация относно същите.

Изрично е посочено от вещото лице, че вкараната в базата данни на куриерското дружество информация не е възможно да бъде манипулирана, тъй като служителите нямат такива права.

Приетото по делото заключение по съдебно компютърно-техническата експертиза показва по несъмнен начин, че именно ревизираното лице е извършвало действията по изпращане на пратките, от негово име и че то е получател по наложените платежи.

Броят на изпратените пратки и сумите, изплатени по наложените платежи са безспорно доказателство, че дейността на лицето е трайна /не е инцидентна/, характеризираща се

с извършването на многобройни сделки и е насочена към реализиране на приходи, т.е. същата е търговска по смисъла на закона.

По същество, установеното със заключението на вещото лице по приетата по делото съдебно-счетоводна експертиза, напълно потвърждава както данните, съдържащи се в РА, така и формираните изводи, в частност установените задължения. Нещо повече, вещото лице дори е установил по-голям общ размер на дължимия данък по чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ, а именно 32 903,23 лв. /за 2015 г.,

2016 г. и 2017 г./ срещу 28 843,44 лв., установени с РА. В разпоредбата на чл. 155, ал. 8 от ДОПК изрично е предвидена забрана за изменение на РА във вреда на жалбоподателя, поради което моля РА да бъде потвърден в размера на задълженията, установени със същия.

От отговора на задача Д е видно, че през процесиите периоди Р. Р. Ц. е получил суми от продажба на стоки по разходни касови ордери /РКО/ и пощенски парични преводи /ППП/, както и по банкови сметки /също от продажби на стоки/, както следва:

за 2015 г. в общ размер на 165 172,13 лв.; за 2016 г. в общ размер на 67 310,28 лв.; за 2017 г. в общ размер на 22 150,18 лв.

Общата сума на получените приходи за трите данъчни периода е 254 632,59 лв.

В сумата за 2017 г. е изключен получен паричен превод от И. С. Г. в размер на 3 527,69 лв., тъй като не е ясно основанието, на което е получен. Ако за същата сума съдът приеме, че е от продажба на стоки, то полученият приход за 2017г. е в размер на 25 677,87 лв., а общият размер на приходите е 258 160,28 лв.

Събраните по делото писмени и гласни доказателства по безспорен начин доказват правилността и обосноваността на обжалвания РА. Същият е мотивиран и законосъобразен, въпреки, че в хода на делото не бяха ангажирани доказателства и не бяха изтъкнати аргументи досежно определените с РА задължения по ЗДДС, то предвид установените факти и обстоятелства в частта на ЗДДФЛ и несъмненото наличие на получени, но недекларирани приходи от ревизираното лице. Всички доказателства, преценени в тяхната съвкупност опровергават доводите на жалбоподателя за незаконосъобразност на РА.

Предвид установеното, обжалвания РА № Р-22221321001150-091-001/10.02.2021 г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП С., потвърден с Решение № 169/01.02.2022 година на Директор на Дирекция ОДОП С. за установените задължения за годишен и авансов данък по Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ на еднолични търговци /ЕТ/ в размер на 24 681,30 лв. и лихви в размер на 13 609,99 лв. за отделните данъчни периоди 2015 г, 2016 г. и 2017 г. и за данък върху добавената стойност /ДДС/ в общ размер на 28 843,44 лв. и лихви в размер на 16 565,56 лв. за отделните данъчни периоди от м. 03.2015 г. до м. 12.2017 г. се явява правилен и законосъобразен, поради което следва да бъде потвърден, а жалбата отхвърлена като

неоснователна и недоказана.

В тази връзка основателна е претенцията на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Общият материален интерес по делото е в размер на 83 700, 29 лева. Претендираното от ответника юрисконсултско възнаграждение, изчислено на базата на чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, което следва да се присъди на ответника е в размер на 7 346,02 лв. /седем хиляди триста четиридесет и шест лева и 02 стотинки/.

С протоколно определение от 15.05.2025г. съдът е определил окончателно възнаграждение на вещото лице Д. П. ССЧЕ, приета в с.з на 10.10.2024г. в размер на 4260,00 лв. и е задължил жалбоподателя да довнесе допълнителен депозит за вещо лице в размер на 3960 лв. Сумата не е платена и към този момент. Това обосновава съдът да осъди жалбоподателя Р. Р. Ц., ЕГН: [ЕГН] да плати допълнителен депозит за вещо лице в размер на 3960 лв. /три хиляди деветстотин и шестдесет лева/

По изложените съображения, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-град, III-то отделение, 60-ти състав на основание чл. 160 от ДОПК,

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ оспорването по жалба на Р. Р. Ц., ЕГН: [ЕГН], с адрес [населено място],[жк], [жилищен адрес] срещу РА № Р-22221321001150-091-001/10.02.2021 г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП С., потвърден с Решение № 169/01.02.2022 година на Директор на Дирекция ОДОП С..

ОСЪЖДА Р. Р. Ц., ЕГН: [ЕГН], с адрес [населено място],[жк], [жилищен адрес] да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика", Централно управление на Национална агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер 7 346,02 лв. /седем хиляди триста четиридесет и шест лева и 02 стотинки/.

ОСЪЖДА Р. Р. Ц., ЕГН: [ЕГН], с адрес [населено място],[жк], [жилищен адрес] да заплати определения от съда депозит в размер на 3960 /три хиляди деветстотин и шестдесет лева/ в полза на вещото лице по сметка на Административен съд София-град.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния

административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: