

# РЕШЕНИЕ

№ 2836

гр. София, 26.04.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 64 състав**, в публично заседание на 21.03.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Калинка Илиева**

при участието на секретаря Спасина Иванова, като разгледа дело номер **10275** по описа за **2021** 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 на Ц. Х., ЕГН [ЕГН] срещу ревизионен акт /РА/ №Р-22221320001557-091-001 от 14.01.2021 г., потвърден с решение № 1357/1.9.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на НАП. С ревизионния акт са определени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ общо размер на 17 600,39 лв. за данъчни периоди декември 2015 г., от месец април 2016 г. до месец февруари 2017 г. включително и от месец април 2017 г. до месец септември 2017 г. включително, ведно с лихви в размер на 7 185,24 лв., както и са установени задължения за данък върху дохода над декларирания, в размер на 13 697,75 лв. по Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ и лихви в размер на 7 821,58 лв.

Жалбоподателят оспорва посочените актове. Твърди, че ревизионното производство е започнало със заповед за възлагане на ревизия, издадена от некомпетентен орган – не е било налице надлежно упълномощаване за издаването ѝ; липсва определяне по смисъла на чл. 112 , ал. 2, т. 1 ДОПК, не са налице делегирани правомощия. Не е налице идентичност на лицата, съставили ревизионния доклад и тези, издали РА. Документите не са подписани валидно, с електронни подписи.

Твърди, че не са спазени сроковете по издаване на различните актове. Съставените в ревизионното производство актове не съдържат необходимите реквизити.

Предхождащата ревизията проверка е непълна. Не са събрани годни писмени доказателства, не е извършен правен анализ на събраните. Анализ е извършен не въз основа на доказателствата по чл. 37 ДОПК, а на база на нереламентирани способности в ДОПК, при неспазване на изискването за проверка автентичността и верността на представените „данни“. Не са спазени изискванията на чл. 50, ал. 1 и ал. 2, т. 7 ДОПК. Няма обосновка, за да се приеме, че са налице предпоставките на чл. 122, ал. 1, т. 2 ДОПК. Изводите на органа по приходите е обоснован на диск, съдържащ снимки и екселски файлове, изкодящ от „Еконт експрес“ ЕООД, като никъде в процесуалните закони не съществува такъв доказателствен способ. Липсват писмени доказателства, а подписаните документи от това дружество не са такива по смисъла на чл. 3 ЗЕДЕУУ доколкото не съдържат ел.изявление по смисъла на чл. 2 от същия закон. Това, че са подписани, не означава, че са с вярно съдържание. Напротив, те съдържат неверни данни и дублирани записи. Оспорва подписите си върху част от представените документи; такова възражение е правено и в административното производство, но не са предприети действия по установяване автентичността им. Установил е, че фотокопията не съдържат дата и година на съставяне; не съдържат подписи на подател и получател; суми на продажна цена и на доставка; предмет на доставка; в преобладаващата си част снимките съдържат частично, непълно, нечетливо и нечетимо съдържание, липсва номер на документа или номерът не съответства на номера на файла. Част от снимките не съдържат името на жалбоподателя, а на други лица. Тези файлови снимки не удостоверяват нито изпращането, нито получаването на суми от жалбоподателя.

Твърди, че неправилно ревизионното производство е протекло по реда на чл. 122, ал.1 ДОПК, като в тежест на органите по приходите е да установят отклонение от данъчното облагане. Счита, че изводите на органите по приходите са небосновани – не би могло да се обосноват с представените документи - справки и фотокопия на цифров носител, без да са представени като писмени документи. Счита, че не са доказани изводите на органите по приходите в този смисъл. 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.

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.

Със заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221320001557-020-001 от 17.03.2020 г. е възложено извършването на ревизия на Х. Ц. за установяване на задължения за данък върху дохода по ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2017 г. и задължения за данък върху добавената стойност за периодите от 01.12.2015 г. до 31.12.2017 г. ЗВР е връчена лично на жалбоподателя на 22.05.2020 г. На основание чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от тази дата тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията и изтича на 22.08.2020 г. На основание чл. 114, ал. 2 от ДОПК във връзка с чл. 113, ал. 3 от ДОПК срокът на производството е продължен до

21.10.2020 г. За целта са издадени Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221320001557-020-002 от 11.08.2020 г., връчена лично на лицето на 28.09.2020 г. и Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221320001557-020-003 от 18.09.2020 г., връчена лично на лицето на 28.09.2020 г. Със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221320001557-020-004 от 21.10.2020 г., връчена на 25.12.2020 г. на електронния адрес на пълномощника адв. Д. Д. - [електронна поща], е направена промяна в състава на ревизиращия екип.

Всички заповеди по хода на производството са издадени от Т. П. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със заповед №РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен ревизионен доклад /РД/э№Р-22221320001557-092-001 от 19.11.2020 г., връчен ведно с доказателствата на 25.12.2020 г. на електронния адрес на пълномощника. Жалбоподателят е подал възражение вх. №17-00-295#19 от 31.12.2020 г., което е прието за неоснователно.

Ревизията е приключила с ревизионен акт /РА/ №Р-22221320001557-091-001 от 14.01.2021 г., издаден от Т. П. Н. – орган, възложил ревизията, и Т. И. В., на длъжност главен инспектор по приходите– ръководител на ревизията. РА е връчен лично на жалбоподателя на 17.06.2021 г.

Ревизията е първа за спорните периоди и вид данъчни задължения.

Жалбоподателят има качеството на местно физическо лице смисъла на чл. 4, т. 1 от ЗДДФЛ.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК ревизиращите са връчили на жалбоподателя искания за представяне на документи и писмени обяснения №Р-22221320001557-040-001 от 01.06.2020 г. и №Р-22221320001557-040-002 от 29.09.2020 г. Изискани са документи и обяснения относно извършваната от Х. Ц. електронна търговия, включително да посочи и да представи доказателства чрез кои сайтове е извършвало продажби в интернет, посредством кои куриерски дружества са правени доставките, да посочи начин на плащане, да даде обяснение правило ли е доставки със собствен транспорт, да представи доказателства за произход на продаваните стоки, а също за това как се регистрират поръчките на клиентите, как се доставят поръчаните стоки и в кой момент се издава документ за получено плащане. Указано е, че следва да посочи чрез кое фискално устройство е регистрирало извършваните продажби.

В отговор жалбоподателят е декларирал, че при доставяне на стоките е ползвал куриерско дружество „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД, без да има сключен договор. Не е извършвал пратки със собствен транспорт, няма собствен или нает електронен магазин, не използва сайтове в интернет за продажба на стоки. Дал е обяснение, че мостри и снимки на стоки са предлагани в магазин в кв. И., нает от „ХУНДЗЯ“ ООД, ЕИК[ЕИК], като клиентът посочва стоката и количеството, които след това му се изпращат по куриер с наложен платеж. Стоките са закупувани от различни дружества в България и са продавани с търговската надценка в размер на 10%, като не е извършвана онлайн търговия, а продажбите са осъществявани в търговския обект. Не са изпращани и/или получавани суми от името на трети лица.

Във връзка с представени фактури за покупки ревизиращите са изискали обяснения къде са получавани стоките, в кой обект, конкретно кои са лицата, с които е осъществяван контакт, с какво и за чия сметка е извършван транспортът на

доставките, къде са товарени и съответно къде са разтоварвани. В отговор жалбоподателят е заявил, че поради отдалечения период не помни от кои лица е получил фактури, както и адрес на получаване, съответно не помни с кои лица е преговарял, нито за чия сметка и от къде и до къде е осъществяван транспортът на доставките.

В хода на ревизията са приобщени всички документи, събрани при направени на жалбоподателя проверки, за резултатите от които са съставени Протокол №Р-22221320001557-П.-001 от 01.06.2020 г. и Протокол №Р-22221320001557-П.-002 от 01.06.2020 г.

За ревизираните периоди –2015 г., 2016 г. и 2017 г., жалбоподателят е получавал суми от наложени платежи за извършени доставки на стоки чрез куриерско дружество „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД, ЕИК[ЕИК]. Продаваните стоки са дрехи. Изпращани са на клиентите от адрес на подателя: Стокова борса „И.“, магазин №226 и МОЛ 044, посредством офис на „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД, находящ се в [населено място],[жк]–База 1.

За 2015 г. и 2016 г. жалбоподателят е представил фактури за направени разходи, издадени от ЕТ „ДАФИ-ДАФИНКА НИКОЛОВА“, ЕИК[ЕИК], „МАКС МЕДИА-2007“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „МИТИ-ПС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „БАНО ЛВ“ ООД, ЕИК[ЕИК], ЕТ „ГАЛА – АНГЕЛ ГЮРОВ“, ЕИК[ЕИК], ЕТ „ИВИМЕКС – ИВАЙЛО КОСТОВ“, ЕИК[ЕИК], „СЪНРАЙС-200“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и ЕТ „СИЛВИЯ СТОЯНОВА“, ЕИК[ЕИК]. За 2017 г. не са представени фактури или други документи за направени разходи.

Представен е протокол за извършена насрещна проверка №П-22221020130147-141-001 от 27.10.2020 г. на „СЪНРАЙС-2007“ ЕООД. С цел връчване на искане за представяне на документи е посетен адресът за кореспонденция на дружеството. Не е открит негов представител или пълномощник. Искането е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. Документи не са представени.

По данни от информационната система на НАП е констатирано, че едноличният собственик на дяловете е починал през 2018 г., но в търговския регистър не са вписани промени. В дневниците за продажби на „СЪНРАЙС-2007“ ЕООД не са отразявани фактури, издадени на Х. Ц. за времето от 01.01.2015 г. до 31.12.2017 г. „СЪНРАЙС-2007“ ЕООД е имало регистрирано едно фискално устройство, което е свалено от регистрация на 26.11.2012 г.

С протокол за извършена насрещна проверка №П-22221320130140-141-001 от 30.09.2020 г. е документиран резултатът от направена проверка на ЕТ „ГАЛА-АНГЕЛ ГЮРОВ“. В отговор на връченото му искане за представяне на документи търговецът е заявил, че не е издавал фактури на Х. Ц., не е сключвал договор с това лице и не му доставял стоки. Посочил е, че извършваната от ЕТ дейност е ремонт на електроуреди, а не доставка на стоки и че не е регистриран по ЗДДС.

При справка в информационната система ревизиращите са констатирани, че в подадените от едноличния търговец ГДД по чл. 50, ал. 1 от ЗДДФЛ са декларирани доходи в Приложение №7 - Доходи от дейности, подлежащи на облагане с патентен данък.

С протокол за насрещна проверка №П-22221320130137-141-001 от 30.09.2020 г. на ЕТ „ИВИМЕКС-ИВАЙЛО КОСТОВ“, както и декларация, ЕТ е декларирал, че за периодите 2015 г. – 2017 г. не е издавал фактури, включително на Х. Ц. и че дейността му е продажба на храни тип бърза закуска, за което са издавани само

фискални бонове от регистрирано фискално устройство. Търговецът е заявил, че не познава жалбоподателя и не е имал търговски отношения с него.

Видно от протокол за извършена насрещна проверка №П-22220320130151-141-001 от 23.09.2020 г. на „МИТИ-ПС“ ЕООД и искане за представяне на документи, връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, поради ненамиране на управителя или упълномощено лице на адреса за кореспонденция, документи не са представени.

След справка в информационната система на НАП е установено, че „МИТИ-ПС“ ЕООД не е издавало фактури на жалбоподателя. За 2016 г. дружеството е подало ГДД по чл. 92, ал. 1 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/, с която е деклариран вид на извършваната дейност - ресторанти и заведения за бързо обслужване. За 2015 г. и 2017 г. не са подавани ГДД. Дружеството не е регистрирано за облагане по ЗДДС.

Представените от жалбоподателя фактури са с предмет на покупко-продажба – дамски якета.

Видно от протокол за извършена насрещна проверка №П-22221220130148-141-001 от 30.09.2020 г. на ЕТ „СИЛВИЯ СТОЯНОВА“ писмо вх. №17-00-295 от 18.09.2020 г., ЕТ не е извършвал дейност от 2011 г. и не е издавал фактури, включително на Х. Ц.. Търговецът не е подавал ГДД по чл. 50, ал. 1 от ЗДДФЛ за 2015 г., 2016 г. и 2017 г.

При справка в информационната система на НАП е констатирано, че ЕТ „СИЛВИЯ СТОЯНОВА“ е регистриран по ЗДДС за периода от 28.03.2000 г. до 15.07.2014 г., след което е deregистриран на основание чл. 176 от ЗДДС – във връзка с данъчни нарушения и с цел предотвратяване на данъчни измами.

Представен е протокол за извършена насрещна проверка №П-22221720130142-141-001 от 23.10.2020 г. на „БАНО ЛВ“ ООД. Изготвеното искане за представяне на документи е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК, поради ненамиране на управителя или негов пълномощник на адреса за кореспонденция. Документи не са представени.

По данни от информационната система на НАП е констатирано, че дружеството е декларирано вид на извършваната дейност – търговия на дребно с части и принадлежности за автомобили. За 2015 г. и 2016 г. не е декларирано извършване на търговска дейност. На „БАНО ЛВ“ ООД са правени проверки от НАП, при които е установено, че от месец октомври 2008 г. дружеството не е извършвало дейност и е подавало нулеви справки-декларации /СД/ по ЗДДС. От представляващия е депозирана жалба до Софийска градска прокуратура за това, че данните на „БАНО ЛВ“ ООД се ползват за издаване на неверни фактури и фискални бонове.

Относно ЕТ „ДАФИ-ДАФИНКА НИКОЛОВА“ по данни от информационната система на НАП е констатирано, че търговецът е заличен от Търговския регистър, считано 01.01.2012 г. Представените от жалбоподателя фактури са с предмет – мъжки и дамски бански.

Относно „МАКС МЕДИА-2007“ ЕООД по данни от информационната система на НАП е констатирано, че в дневниците за продажби на дружеството за 2015 г. не са отразени фактури, издадени на Х. Ц.. Представените от жалбоподателя фактури са с предмет – мъжки и дамски бански.

При тази фактическа обстановка ревизиращите са приели, че извършваната от жалбоподателя дейност по продажба на стоки електронно е дейност по занятие. С оглед това Х. Ц. попада под разпоредбата на чл. 1 от Търговския закон /ТЗ/. Съгласно цитираната правна норма търговец по смисъла на този закон е всяко физическо или

юридическо лице, което по занятие извършва някоя от сделките, изброени в т. 1-15, включително – т. 1. Покупка на стоки или други вещи с цел да ги препродаде в първоначален, преработен или обработен вид. Посочено е, че на основание чл. 26, ал. 1 от ЗДДФЛ облагаемият доход от стопанска дейност като ЕТ е формираната по реда на ЗКПО данъчна печалба.

За ревизираните данъчни периоди жалбоподателят е подал годишни данъчни декларации /ГДД/ по чл. 50, ал. 1 от ЗДДФЛ, както следва:

1. За данъчен период 2015 г. по чл. 50, ал. 1 от ЗДДФЛ с вх. №224391900675252 от 27.12.2019 г. Декларирани са приходи в размер на 65 219,00 лв., разходи в размер на 20 750,00 лв. и положителен данъчен финансов резултат 44 469,00 лв.

Въз основа на представена от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД справка за изплатени на ревизирания субект суми от наложени платежи и пощенски парични преводи в брой във връзка с доставени пратки, е направен извод, че за периода жалбоподателят е реализирал доходи от електронна търговия общо в размер на 65 919,00 лв.

За същия период не са признати разходи поради липса на документална обоснованост. Като е взел предвид размера на внесените задължителни осигурителни вноски, ревизиращият екип е определил годишна данъчна основа за облагане в размер на 64 618,68 лв. и дължим корпоративен данък съгласно чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ - 15 % върху данъчната основа, в размер на 9 692,00 лв., от които данък над декларирания в размер на 3 217,00 лв.

2. За данъчен период 2016 г. - ГДД по чл. 50, ал. 1 от ЗДДФЛ с вх. №224391900675203 от 27.12.2019 г. Декларирани са приходи в размер на 52 416,00 лв. разходи в размер на 34 950,00 лв. и положителен данъчен финансов резултат 17 466,00 лв.

Прието е, че жалбоподателят е получил доходи в резултат на продажби чрез електронна търговия, в размер на 55 890,00 лв.

Не са признати разходи предвид фактите, констатирани при направените насрещни проверки на издателите на представените от него фактури.

Като е взел предвид размера на внесените задължителни осигурителни вноски, ревизиращият екип е определил годишна данъчна основа за облагане в размер на 54 589,68 лв. и дължим корпоративен данък съгласно чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ в размер на 8 188,00 лв., от които данък над декларирания в размер на 5 764,00 лв.

3. За данъчен период 2017 г. - ГДД по чл. 50, ал. 1 от ЗДДФЛ с вх. №224391800676752 от 27.12.2019 г. Декларирани са приходи в размер на 44 771,00 лв. разходи в размер на 31 450,00 лв. и положителен данъчен финансов резултат 13 321,00 лв.

Прието е, че за периода жалбоподателят е получил доходи в резултат на продажби чрез електронна търговия, в размер на 44 771,00 лв.

За периода лицето не е представило доказателства за направени разходи.

Като е взел предвид размера на внесените задължителни осигурителни вноски, ревизиращият екип е определил годишна данъчна основа за облагане, възлизаща на 43 291,64 лв. и дължим корпоративен данък съгласно чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ в размер на 6 493,00 лв., от които данък над декларирания в размер на 4 716,75 лв.

В частта на облагането по ЗДДС.

В хода на ревизията е прието за установено, че жалбоподателят е получател на суми по наложени платежи и пощенски парични преводи за извършени от него доставки на стоки по електронен път- доставка на дрехи.

Към датата на възлагане на процесната ревизия лицето не е било регистрирано по ЗДДС. Предвид обема на доставките е направен извод, че към 31.10.2015 г.

задълженият субект е достигнал изискуемия от закона облагаем оборот за задължителна регистрация по ЗДДС. На основание чл. 96, ал. 1 от ЗДДС е прието, че жалбоподателят е следвало да подаде заявление за регистрация в срок до 14.11.2015 г. Тъй като това не е сторено, ревизиращите са приложили чл. 102, ал. 3 от ЗДДС и на основание чл. 103, ал. 4 от ЗДДС са определили задълженията за данък общо в размер на 17 600,39 лв. Данъкът е формиран при условията на чл. 67, ал. 2 ЗДДС- изплатените суми по наложени платежи и пощенски записи са с включен ДДС.

При оспорване пред по-горестоящия орган – ответника са възприети описаните в РА и РД изводи Изложени са подробни съображения в тази насока.

В съдебното производство жалбоподателят оспори подписите, за които е посочено, че изхождат от него под представените от ответника РКО. С молба от 11.3.2022 г. поиска третото лице „Еконт експрес“ ООД да представи оригинали на всички документи от снимковите файлове на оптичен носител, присъединени с цитирания по-горе протокол от 1.6.2020 г. В отговор от страна на дружеството бяха представени 10 бр. РКО.

Пред настоящия състав е прието заключение по СПЕ, във връзка с оспорване от жалбоподателя подписите на документи. От заключението се установява, че подписите под оспорените от жалбоподателя РКО – 10 бр. за получени от него суми, са положени именно от Ц. Х.. Експертизата не бе оспорена от страните. Съдът намира, че заключението следва да се кредитира като обосновано, логично и безпротиворечиво.

Предвид така установеното съдът намира следното:

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

Оспореното в това производство решение е издаден от компетентен орган – директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. при Централно управление на Националната агенция за приходите.

По силата на чл. 113, ал.1, т.2 ДОПК (ред. ДВ бр. 82/2012 г. в сила то 01.01.2013 г.) ревизиращите органи по приходите и ръководителят на ревизията са част от съдържанието на заповедта за възлагане на ревизията. В случая ревизионното производство е образувано въз основа на заповед за възлагане на ревизия, издадена от орган по приходите, надлежно определен съгласно чл. 112, ал.1, т.2 ДОПК. Съгласно чл. 113, ал.3 ДОПК заповедта за възлагане може да бъде изменяна от органа, възложил ревизията с нова заповед за възлагане, която се връчва на ревизираното лице. Изменението може да засегне всяко от обстоятелствата от съдържанието на ЗВР по чл. 113, ал.1 ДОПК, включително и ръководителят на ревизията по чл.113, ал. 1, т.2 ДОПК. Следователно е извършена валидна промяна в ревизиращия екип, който е издал и ревизионния акт.

Процесната ревизия е възложена от орган по приходите, оправомощен на основание чл. 112, ал. 1, т. 2 от ДОПК, проведена е при спазване на разпоредбите на чл. 113 и сл.

от ДОПК, РД и РА са издадени в изискуемата от закона писмена форма, от оправомощените за това лица и съдържат реквизитите по чл. 117, ал. 2 от ДОПК и чл. 120, ал. 1 от ДОПК.

По тези съображения следва да се приеме, че ревизионният акт е издаден от органи по приходите, които притежават качеството орган, възложил ревизията и ръководител на ревизията и разполагат с материална компетентност по чл. 119, ал.2 ДОПК.,

Относно спазването на процесуалните правила. При служебната проверка по чл.160 ал.2 от ДОПК, съдът НЕ констатира допуснати съществени нарушения на процесуалните правила.

Не е допуснато процесуално нарушение поради това, че е направена промяна на ревизиращият екип и е определен срок за извършване на ревизията до 21.10.2020 г., в рамките на указания по чл. 114, ал. 2 от ДОПК. Дори и РД и РА да са съставени след сроковете по чл. 117, ал. 1 и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, Върховният административен съд многократно е имал поводи да посочи, че срокът по чл. 117, ал. 1 от ДОПК не е преклузивен, а изтичането му се отразява единствено на годността на събраните след този момент доказателства. Неспазването му не преклудира правото на оправомощените лица да издадат съответния административен акт, нито пък води до нарушаване или ограничаване на правото на защита на ревизираното лице. По аргумент от чл. 119, ал. 2 от ДОПК, РД е неразделна част от РА и неговата законосъобразност не подлежи на самостоятелен съдебен контрол, а се преценява във връзка с основанията за законосъобразност на РА.

РД и РА са връчени на задълженото лице и то е упражнило правата си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и чл. 152, ал. 1 от ДОПК.

При преценката по реда на чл. 160, ал. 1 ДОПК настоящият състав намира, следното:

Към датата на възлагане на процесната ревизия жалбоподателят не е бил регистриран по ЗДДС. И в административното, и в съдебното производство оспорва подписите под представените от куриерското дружество документи – РКО. В административното производство не са събрани доказателства във връзка с това оспорване. Единствено са кредитирани като доказателство обясненията на жалбоподателя в частта, съдържаща неизгодни за него факти - така негова обяснителна записка от 26.04.2018 г., в която признава, че получените суми чрез наложен платеж са от продажба на стоки; те са закупени от различни търговци, но не пази всички покупни фактури; не ползва интернет платформа, няма електронен магазин, няма сайтове за обяви и не ползва фейсбук за тази цел; работил е с куриерска фирма „Е. експрес“, която има офис в търговска база „И.“; продаваните стоки са бански костюми; продажбите са предимно за клиенти от черноморския регион; поръчват си определено количество бански костюми, които изпраща с куриерска пратка; получава парите с наложен платеж от същата куриерска фирма; няма сключени договори и не ползва друг транспорт освен куриерската фирма.

По искане на жалбоподателя съдът изиска оригинали на подписаните от него РКО, но бяха представени 10 от тях, за които видно от заключението по СПЕ се установи, че изхождат от жалбоподателя.

По отношение на останалите РКО. Действително, те не са представени в оригинал, на „хартия“. Това обаче съдът намира, че не е пречка, за да се направи доказателствен извод, че в действителност е осъществено волеизявление от страна на жалбоподателя по приемане на суми. Аргументите за това са следните.

Съставянето на документ е с оглед това да бъде материализирано едно изявление.



Съставянето на документа може да има значение за действителността на сделката или за нейното доказване. В случая съставянето на разписка има значение за *доказване* плащането – арг. от чл. 77 ЗЗД.

Същевременно, процесните оспорени документи, представени с оглед това да удостоверят получено плащане, са частни документи по смисъла на чл. 180 ГПК и **по арг. от противното на чл. 179 ГПК. Съгласно чл. 180 ГПК** частни документи, подписани от лицата, които са ги издали, съставляват доказателство, че изявленията, които се съдържат в тях, са направени от тези лица. Т.е. документите имат формална доказателствена сила за съда – съдът е длъжен да приеме, че подписите под тези документи са поставени именно от жалбоподателя, освен ако не бъде доказано противното. В процесния случай жалбоподателят оспори подписите си под документите. Бе открито производство по оспорването им, като бе и указана доказателствената тежест – на основание чл. 193, ал. 3, изр. 1-во ГПК тя е за жалбоподателя – оспорващ. В случая обаче не бе доказано от жалбоподателя, чиято е доказателствената тежест, че тези документи са неавтентични – на са подписани именно от него. Действително, по негово искане бе поискана и допусната СПЕ, но следва да се посочи, че жалбоподателят не прояви необходимата процесуална активност за доказване неавтентичността на подписите: не се яви на с.з. на датата на приемането ѝ; не представи в срок доказателства /така, както му бе указано/ за внесен депозит за допусната СПЕ; не направи нови доказателствени искания във връзка с изследване подписите на останалите, непредставени от куриерското дружество документи; не ангажира други доказателства.

На следващо място, тези документи - РКО, неизследвани от СПЕ, не са представени на хартиен носител, а възпроизведени чрез фотокопия. Фотокопията следва да се ценят като доказателствено средство доколкото те служат за възпроизвеждане на РКО /доказателства/, именно което е основната характеристика на доказателственото средство. Допустимостта на тези доказателствени средства следва да се извлече от нормата на чл. 71 ДОПК. От тези доказателствени средства/доказателства може да се извлече извод и за съдържанието на документите – РКО.

В този смисъл е и практиката на ВАС. Така напр. решение № 14574/25.11.2020 г., постановено по адм.д. № 8341/2020 г. на ВАС, I отд., по почти идентичен казус като процесния. Съгласно подсоченото решение *„фактическите констатации в РА са направени въз основа на получените данни от трети лица- "Еконт експрес" ООД и „Спиди“ ЕАД, които са представили дискове с файлове, в които в табличен обобщен вид са посочени изпратените от ревизирания пратки. Приложили са и файлове със снимки на РКО и разписки за доставка на пощенска пратка и пощенски запис във връзка с нея. Тези дискове, съдържащи посоцените файлове, съставляват веществени доказателствени средства, включващи електронни документи. Към данните, представляващи електронни изявления обаче не е добавен електронен подпис /вж. чл. 3, т. 10 от Регламент (ЕС) № 910/2014/, поради което авторството на електронното изявление в случая не е установено. Разпечатки от самите електронните документи не са представени, но дори и да бяха, то електронният документ си остава с битието на неподписан частен документ.*

*По аргумент от чл. 71 ДОПК и чл. 184 ГПК веществените доказателствени средства не са негодни, а са допустими, относими и необходими. Събирането им в извънсъдебната фаза на производството е осъществено по реда на чл. 37, ал. 5 ДОПК чрез изискване на сведения от лица, които не са субект в административния процес*

*и в унисон с чл.54, ал.5 ДОПК, а представянето на данните на електронен носител в съдебното производство не е в противоречие с новелата на чл.184, ал.1 ГПК, която предоставя правна възможност, а не задължение за изготвянето на препис, заверен от страната. Действително, неподписаният документ има ниска доказателствена стойност, но следва да се подчертае, че данните, съдържащи се в тези таблици, систематизиращи първичните доказателствени средства, не са оспорени от ревизирия. В своите обяснения, дадени по реда на чл.53 ДОПК в хода на ревизията, У. не е оспорил, че именно той е подател на всички пратки, посочени от куриреските дружества, както и, че е получил посочените парични суми по наложените платежи и банкови преводи. В тези негови обяснения на практика се съдържат извънсъдебни признания за неизгодни за задълженото лице факти, които се ползват с доказателствена сила относно установените обстоятелства за реализираните от задълженото лице облагаеми доставки, респ. получаване на приходите от тях в посочения размер.“*

Като се вземан предвид тези съображения и при съвкупната преценка на събраните и обсъдени по-горе допустими и относими доказателства следва да се приеме за установено, че са получени от жалбоподателя сумите по установените по делото РКО. Процесните суми са получени именно от ревизирия и за негова сметка във връзка с осъществени от него доставки на стоки на територията на страната, които са облагаеми такива по смисъла на ЗДДС и формиращи оборот за задължителна регистрация по чл.96, ал.1 ЗДДС.

Ето защо получените доходи от търговска дейност по смисъла на чл.1, ал.1, т.1 ТЗ подлежат на облагане с данък по чл.48, ал.2 ЗДДФЛ върху данъчна основа, формирана по правилата на чл.26, ал.7 ЗДДФЛ, обуславяща и дължимост на вноските за ДОО, ЗДПО-УПФ и ЗО.

Тези изводи кореспондират и с подадените от самия ревизиран ГДД за 2015 г., 2016 г. и 2017 г., Приложение №2 – „Доходи от стопанска дейност“, където са декларирани получени приходи, чиито размер е приблизителен на сумите по наложените платежи, както следва: за 2015 г. в подадената от лицето ГДД по чл. 50, ал. 1 от ЗДДФЛ, приложение №2 са декларирани приходи в размер на 65 219,00 лв. За същия период са получени суми по наложени платежи в размер на 65 919,00 лв.; за 2016 г. в ГДД по чл. 50, ал. 1 от ЗДДФЛ -приходи в размер на 52 416,00 лв. За същия период са получени суми по наложени платежи в размер на 55 890,00 лв. За 2017 г. декларираните приходи и получените суми по наложени платежи, са идентични по размер – 44 771,00 лв.

По отношение на декларираните разходи. За направата им са представени първични счетоводни документи /фактури/. В хода на ревизията органите по приходите са указали на задълженото лице, че следва да представи документи, от които да е видно как са получени стоките, с какъв транспорт, как са договорени с доставчиците, да представи доказателства за плащане по издадените му фактури. Такива документи не са представени. Това обстоятелство, съпоставено с резултатите от направените на доставчиците насрещни проверки, следва да доведе до единствения възможен извод, че представените фактури не удовостоверяват реално извършени разходи, поради което не следва да се вземат предвид при определяне на данъчната основа за облагане с данък по ЗДДФЛ.

В частта на облагането по ЗДДС. Настоящият състав споделя изводите в оспореното решение, че жалбоподателят е реализирал облагаем оборот в резултат на извършените

от него сделки, който към 31.10.2015 г. е бил в размер, изискуем от закона за подаване на заявление за задължителна регистрация по ЗДДС. При настъпването на условията за задължителна регистрация е следвало да подаде заявление за регистрация в срока по чл. 96, ал. 1 от ЗДДС. След изтичането на всеки календарен месец е следвало да определя размера на облагаемия оборот по смисъла на чл. 96, ал. 2 от ЗДДС за предходните 12 месеца преди текущия.

Съгласно 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.

Ето защо и доколкото не се установява жалбоподателят да е подал посоченото по-горе заявление, приложение следва да намери чл. 102, ал. 3 от ЗДДС, поради което и на основание чл. 103, ал. 4 от ЗДДС правилно ревизиращите органе са определили задълженията за данък общо в размер на 17 600,39 лв., при условията на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС, като следва да се приеме, че изплатените суми по наложени платежи и пощенски записи са с включен ДДС.

Ето защо съдът намира, че жалбата е неоснователна.

По разноските. На основание чл. 161 ДОПК, вр. чл. 8, ал. 1, вр. чл. 7, ал. 1, т. 5 от Наредбата за адвокатските възнаграждения жалбоподателят дължи на ответника юрисконсултско възнаграждение, съответно на обжалвания интерес /общо 46 304,96 лв./, предвиждаща че следва да се присъди такево при интерес от 25 000 лв. до 100 000 лв. - 2650 лв. плюс 8 % за горницата над 25 000 лв.;, което възнаграждение следва да се определи в размер на 4354,40 лв., на основание чл.8, вр. чл. 7, ал. 2, т. 6 от Наредба № 1 от 9 юли 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

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

### РЕШИ:

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на Ц. Х., ЕГН [ЕГН] срещу ревизионен акт /РА/ №Р-22221320001557-091-001 от 14.01.2021 г., потвърден с решение № 1357/1.9.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на НАП, като са определени задължения по **Закона за данък върху добавената стойност** /ЗДДС/ общо размер на 17 600,39 лв. за данъчни периоди декември 2015 г., от месец април 2016 г. до месец февруари 2017 г. включително и от месец април 2017 г. до месец септември 2017 г. включително, ведно с лихви в размер на 7 185,24 лв., както и са установени задължения за данък върху дохода над декларирания, в размер на 13 697,75 лв. по **Закона за данъците върху доходите на физическите лица** /ЗДДФЛ/ и лихви в размер на 7 821,58 лв.

**ОСЪЖДА** Ц. Х., ЕГН [ЕГН] да заплати на Националната агенция по приходите, дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на НАП сумата от 4354,40 лв. разноски.

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

При подаване на касационна жалба, същата следва да бъде придружена с

доказателства за внесена по сметка на ВАС държавна такса от 370,44 лв. При невнасяне на дължимата държавна такса жалбата следва да бъде върната.

**СЪДИЯ:**