

РЕШЕНИЕ

№ 17421

гр. София, 22.05.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 26 състав, в публично заседание на 21.05.2024 г. в следния състав:

при участието на секретаря Веселина Григорова, като разгледа дело номер **11796** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на А. С. А., ЕГН [ЕГН] с постоянен адрес [населено място],[жк], 013, вх. В, ет. 7, ап. 64, депозирана чрез пълномощника му адв. Д. Д., САК против Ревизионен акт (РА) № Р-22220621005963-091-001 от 19.05.2023 г. издаден от органи по приходите при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите (ТД на НАП) – С., с който са установени задължения за годишен и авансов данък на ЕТ по Закона за данъка върху доходите на физически лица (ЗДДФЛ) за данъчни периоди 2019 г. и 2020 г. с общ размер от 90 149,01 лева и лихви за забава в размер на 27 174,03 лева, потвърден с Решение № 1212 от 24.08.2023 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ – (Д“ОДОП“) С. при Централно управление на НАП.

В жалбата са изложени съображения за необоснованост и незаконосъобразност на оспорения РА. Твърди се липса на доказателства относно възприетите от органите по приходите фактически констатации за осъществявана от жалбоподателя търговска дейност през ревизираните периоди – електронна търговия на стоки на дребно чрез използване на куриерски услуги на „Еконт Експрес“ ЕООД. Застъпва се становище, че в обжалваните части РА е постановен в нарушение на материалния закон, а и на административно – производствените правила. Поставен е акцент върху липсата на оригинални първични счетоводни документи – товарителници, разходни касови ордери, разписки за получени суми, създадени от жалбоподателя и/или носещи негов подпис, които да съдържат информация в подкрепа на извода, че е ползвал куриерските услуги именно за изпращане

на стоки с цел продажба и е получавал парични суми за тази дейност. Сочи се, че представените при извършената насрещна проверка електронни файлове от „Еконт Е.“ не отговарят на изискванията за електронен документ, доколкото не носят електронен подпис, а наред с това, положеният в полето „подпис на клиент“ не е на жалбоподателя. Оспорва се и фактът, че посоченият от органите по приходите мобилен номер за връзка, посредством който се твърди да е осъществявана електронната търговия е собственост и се ползва от жалбоподателя. Застъпено е и становище за нарушение на процедурата по чл. 124 от ДОПК, с което се оспорва прилагането на презумпцията по чл. 124, ал. 2 от ДОПК. Цитирана е актуална съдебна практика на Върховния административен съд, според която документи, съдържащи вторична, обобщена информация, каквито са представените от „Еконт Експрес“ ЕООД данни, не отговарят на критериите по Закона за счетоводството за счетоводни документи и не могат да се ползват като доказателство за извършени доставки (продажби) на стоки. Поставен е акцент и върху същественото ограничаване на правото на защита на жалбоподателя в ревизионното производство, поради непредставяне на оспорените от жалбоподателя писмени документи, на които са се позовавали органите по приходите, за да приемат, че е осъществявал доставки на стоки с цел продажба, и е получавал съответната цена посредством суми с наложен платеж. С тези аргументи е обосновано искане за отмяна на ревизионния акт в оспорените части. Претендират се разноски.

В съдебното производство процесуалният представител на жалбоподателя поддържа изцяло искането в жалбата, както и съображенията, с които е обосновано. Представя списък по чл. 80 от ГПК (л. 127) и доказателства за извършване на разноските, които претендира (л. 128 – л. 131). Излага допълнителни съображения в подкрепа на искането, в представена по делото писмена защита.

Процесуалните представители на ответната страна оспорват жалбата. Считат, че е неоснователна, а възраженията относно допуснати нарушения на материалния закон и административно производствените правила - са недоказани. Поддържат аргументите, изложени в мотивите на решението на директора на Д“ОДОП“, с което РА е потвърден в оспорените и в настоящото производство части. При условията на евентуалност, претендират присъждане на юрисконсултско възнаграждение, съответно по размер на материалния интерес.

Софийска градска прокуратура не е изразила становище по жалбата и не участва със свой представител в настоящото производство.

Настоящият съдебен състав на Административен съд – София – град, въз основа на приложените доказателства, като взе предвид становището на страните, съобразно правомощията по чл. 160 от ДОПК, прие за установено от фактическа и правна страна :

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22220621005963-020-001 от 26.10.2021 г. (л. 31), връчена лично на жалбоподателя на 17.10. (л. 32). В разписката за връчване са отразени саморъчно трите имена на жалбоподателя, датата и месеца, но не и годината на връчване.

Заповедта е издадена от А. Г. М. – началник на сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С., оправомощена да изпълнява функции на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със заповед на директора на ТД на НАП – С. № РД-01-828 от 18.02.2020 г. (л. 27 - л. 28). Ревизията е възложена на органи по приходите от Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С. с ръководител главен инспектор по приходите А. Б. Г. и е с предмет - определяне на задълженията на А. С. А. за данък

върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периода 01.01.2019 г. – 31.12.2020 г. и за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ за същите периоди – 01.01.2019 г. – 31.12.2020 г.

Със Заповед за изменение на заповедта за възлагане на ревизия (ЗИЗВР), издадена от органа, възложил ревизията № Р-22220621005963-020-002 от 23.09.2022 г. (л. 32-гръб – л. 33), връчена лично на 17.10. от член на ревизиращия екип Д. К. (л. 33-гръб), е определен срок за изготвяне на ревизионния доклад – 14 дневен след срока за извършване на ревизията.

С последващи 5 заповеди за изменение на ЗВР, издадени от орган по приходите Д. Д. Д. – началник на сектор «Ревизии» в отдел «Ревизии», дирекция «Контрол» при ТД на НАП – С., с правомощия по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и съгласно Заповед на директора на ТД на НАП – С. № РД-01-849 от 31.10.2022 г. (л. 29 – л. 30)

№ Р-22220621005963-020-003 от 02.12.2022 г. (л. 34), връчена лично на 30.03.2023 г. (л. 35),

№ Р-22220621005963-020-004 от 02.12.2022 г. (л. 36), връчена лично на 30.03.2023 г. (л. 37), е определен нов ръководител на ревизионния екип – главен инспектор по приходите при ТД на НАП – С. – М. А. К. – Н.

№ Р-22220621005963-020-005 от 15.12.2022 г. (л. 38), връчена лично на 30.03.2023 г. (л. 39),

№ Р-22220621005963-020-006 от 10.01.2023 г. (л. 41), връчена лично на 30.03.2023 г. (л. 42),

№ Р-22220621005963-020-007 от 14.02.2023 г. (л. 43), връчена лично на 30.03.2023 г. (л. 44), срокът на ревизията е удължаван последователно до 17.03.2023 г.

Резултатите от ревизията са отразени в Ревизионен доклад (РД) № Р-22220621005963-092-007 от 17.01.2023 г. (л. 45 – л. 56), връчен лично на 30.03.2023 г. на жалбоподателя (л. 57) заедно с 1 бр. оптичен диск – 1 бр. CD, върху който е възпроизведен в електронна форма като електронен документ РД и приложенията към него доказателства от ревизионното производство, надлежно описани на стр. 14 – стр. 23. Оформен е отделен протокол № 1950045 от 09.05.2023 г. (л. 60 – л. 61), с който е документирано предаване на външен носител (флашка) от член на ревизиращия екип на процесуалния представител на жалбоподателя – адв. Д.. В протокола са описани по вид възпроизведените документи на предоставения външен носител.

В удължения срок за представяне на писмено възражение против РД, съгласно чл. 117, ал. 5 от ДОПК, жалбоподателят и пълномощникът му не са представили такова и не са ангажирали доказателства.

Оспореният Ревизионен акт № Р-22220621005963-091-001 от 19.05.2023 г. (л. 62 – л. 64) е връчен на пълномощника на жалбоподателя – адв. Д. на 07.06.2023 г. (л. 65). В мотивите му са възприети изцяло фактическите и правни основания, с които е обосновано предложението за облагане на жалбоподателя с годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ за всеки от ревизираните периоди, а именно

77567,99 лева за данъчен период 01.01.2019 г. - 31.12.2019 г. ведно с дължимите лихви към 19.05.2023 г. – в размер на 24 429,17 лева;

12851,02 лева за данъчен период 01.01.2020 г. – 31.12.2020 г. ведно с дължимите лихви към 19.05.2025 г. – в размер на 2744,32 лева.

С Решение № 1212 от 24.08.2023 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ (Д»ОДОП») жалбата, депозирана от пълномощника на

жалбоподателя – адв. Д. Д. е приета за неоснователна. РА е потвърден в частта относно установените задължения за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ като ЕТ и за двата ревизирани периода. Доколкото в ревизионното производство не са установени задължения по чл. 17 от ЗДДФЛ е прието, че в тази ѝ част жалбата срещу РА е недопустима и като такава е оставена без разглеждане.

Решението на директора на Д“ОДОП“ е връчено на пълномощника на жалбоподателя – адв. Д. Д. на 16.10.2023 г. (л. 24). Не са констатирани нарушения на административно-производствените правила при провеждане на ревизионното производство, които са основания за отмяна на РА. Установено е, че жалбоподателят не е уведомен по предвидения за това ред в чл. 124, ал. 1 от ДОПК, че основата за облагане с данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ и с годишен и авансов данък по ЗДДФЛ като ЕТ, ще бъде определена по реда на чл. 122 от ДОПК. Позовавайки се на правомощията си по чл. 155, ал. 1 от ДОПК, административният орган е приел, че въпреки незаконосъобразно определените данъчни основи, по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК, няма пречка да бъде изменено правното основание за облагане – по чл. 26, ал. 7 от ЗДДФЛ, като в този смисъл са допълнени и мотивите за облагане. Определен е размерът на задълженията за всеки от ревизираните периоди въз основа на установените данни за получени доходи от електронна търговия.

За законосъобразен е приет изводът на органите по приходите, че представените при насрещната проверка на „Еконт Експрес“ ЕООД справки и електронни изявления за изплатени суми в полза на жалбоподателя с наложен платеж, с общ размер 517 119,89 лева през 2019 г. и в размер на 85 673,46 лева през 2020 г., дават основание да се приемат като доказателство за извършвана електронна търговия със стоки, доставяни на крайни клиенти – физически лица от служители на „Еконт Експрес“ ЕООД. В подкрепа на този извод ревизиращият екип, а и директорът на Д“ОДОП“ са се позовавали на събрани доказателства, при извършена предходна проверка за установяване на факти и обстоятелства на жалбоподателя за същите данъчни периоди, приобщени по надлежния ред към ревизионното производство. Възражението относно собствеността и ползването на мобилния номер, посредством който се твърди да е осъществяван контакт при извършване на доставките и получаването на сумите от наложения платеж, е прието за ирелевантно. Кредитирано е писменото обяснение на спедитора „Еконт Експрес“ ЕООД, според което изплащането на дължимите суми към изпращачи на пратки се извършва след съставяне на индивидуално електронно изявление, което съдържа трите имена, ЕГН и подпис на получателя на сумата. Посочено е, че водещи са личните данни, а не ползваният или собствен мобилен номер, посочен за контакт при изпращане на пратките. Не е отречена обективната възможност всички суми да са изплатени на лицето в един и същ офис, от един и същ служител, като не е възприето възражението, че трудовата ангажираност на жалбоподателя пречатства явяването му в работното време на офисите на куриерската фирма за подаване на пратките със стоки и за получаване на сумите по наложените платежи. Направен е извод, че стойността на продажбите не дава основание да се квалифицират като доставки с инцидентен характер, предвид значителният им брой и през двата ревизирани периода.

И в Решението на директора на Д „ОДОП“ – С., съблюдавайки нормативно установените в Закона за счетоводството принципи, а и предвиденият ред в Закона за данъка върху доходите на физическите лица е направен категоричен извод, че жалбоподателят А. А. е осъществявал системно и редовно продажба на стоки, които през ревизираните периоди са

му осигурявали значителни по размер постоянни доходи, подлежащи на облагане, съгласно чл. 26, ал. 7 от ЗДДФЛ като придоби от търговска дейност, въпреки липсата на регистрация като ЕТ.

Жалбата, послужила като основание за образуване на настоящото съдебно производство е заведена с вх. № 53-04-794 от 01.11.2023 г. в срока по чл. 156 от ДОПК (решението е връчено на адв. Д. на 16.10.2023 г. – л. 24).

В ревизионното производство е установено, че жалбоподателят А. А. е местно физическо лице, по смисъла на чл. 4, ал. 1, т. 1 от ЗДДФЛ, поради което получаваните от него доходи от източници в страната и чужбина подлежат на облагане, по реда на чл. 6 и чл. 12 от ЗДДФЛ. Постоянната му адресна регистрация, която е и адрес по чл. 8 от ДОПК е в [населено място],[жк], [жилищен адрес].

Съгласно разпоредбата на чл. 17 от ЗДДФЛ общата годишна данъчна основа се формира като сума (сбор) от годишните данъчни основи по чл. 25, чл. 30, чл. 32, чл. 34 и чл. 36 от ЗДДФЛ, намалена с предвидените в ЗДДФЛ данъчни облекчения.

Установено е, че жалбоподателят е полагал грижи за издръжката на две непълнолетни деца през ревизираните периоди. Не е женен.

Констатирано е, че и за двата ревизирани периода – 01.01.2019 г. – 31.12.2019 г. и 01.01.2020 г. до 31.12.2020 г. е работил по трудово правоотношение в «Контракт сити» ООД на длъжност «общ работник». Не са установени доходи от извън трудови правоотношения. Жалбоподателят не е подавал декларации по чл. 50 от ЗДДФЛ и за двата ревизирани периода.

Извършен е анализ на данните в Информационен масив «Контрол» за отчетени в дневници за продажби на всички регистрирани лица по ЗДДС за ревизираните периоди, за да се установи размера на разходите за покупки от ревизираното лице. Резултатите са отразени в таблична форма на стр. 2 от РД. Установени са единствено данни за разходи за телекомуникационни услуги през 2019 г. от «Теленор България» АД.

Процесуалните действия в ревизионното производство са описани подробно в констативната част на РД.

По реда на чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на работодателя на жалбоподателя „Контракт сити“ ООД, на „Еконт Експрес“ ЕООД, на „Фата 2000“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и на „Хепи дринк“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].

От „Контракт сити“ ООД са представени Удостоверение изх. № 80 от 24.10.2022 г. за размера на изплатените възнаграждения на жалбоподателя през 2019 г. – 8 273,07 лева, и през 2020 г. – 8539,38 лева, както и изисканата информация за заеманата длъжност и възложените функции на жалбоподателя.

От „Еконт Експрес“ ЕООД е представена Обяснителна записка, в която е отразено, че поради изтеклия период от време - над 6 месеца не могат да представят видеозаписи. Уточнено е, че данните за самоличността на податели и получатели на пратки се установява въз основа на представен документ за самоличност – лична карта, като подателят полага подпис при приемане на пратката от служител на дружеството, а и при получаване на сумата по наложен платеж. В ползваната от „Еконт Експрес“ ЕООД електронна система се генерира електронно изявление, като при изплащане на суми по наложен платеж задължение на служителите на „Еконт Експрес“ ЕООД е да извършат проверка на записаните в електронното изявление данни за самоличността на получателя – три имена и ЕГН.

Исканията за представяне на писмени документи и обяснения на „Фата 2000“ ЕООД и на

„Хепи дринк“ ЕООД са връчени, по реда на чл. 32 от ДОПК. Не са представени изисканите документи и обяснения. Проверките са възложени по повод представеното писмено обяснение от ревизираното лице А. А., че предишните собственици на дружествените дялове от капитала и на двете дружества са го намерили и са го извикали в [населено място], за да подпише документи пред нотариус, срещу обещано парично възнаграждение, ако се съгласи и двете дружества да бъдат прехвърлени на негово име.

От представената, изискана от всички търговски банки в страната, информация за открити сметки на името на жалбоподателя А. А. и движенията по тях през ревизираните периоди 01.01.2019 г. – 31.12.2020 г. са установени 3 действащи сметки в лева. По откритата на 17.08.2018 г. сметка в „Уникредит Булбанк“ АД жалбоподателят е получавал трудовите си възнаграждения и социални плащания, чийто размер за 2019 г. е 727,71 лева, а за 2020 г. – 630,00 лева. По тази сметка му е преведена и сума, получена на кредит в размер на 1 015,54 лева от „Профи кредит“. По другите две сметки - в „ПИБ“ АД и Корпоративна търговска банка АД, открити съответно на 02.03.2005 г. и на 03.09.2011 г., не е установено движение за ревизираните периоди, а наличностите са незначителни по размер – 4,80 лева и 5,50 лева.

С Протокол № Р-22220621005963-ППД-002 от 17.02.2023 г. са приобщени събрани доказателства при извършена предходна проверка на жалбоподателя за установяване на факти и обстоятелства – представени от „Еконт Експрес“ ЕООД документи по Искане за представяне на документи, сведения и писмени обяснения от трети лица № П-22220621018877-041-001 от 11.05.2021 г. (справки и копия на електронни изявления за изплатени суми по наложен платеж и парични преводи). Установено е, че на А. А. са изплатени суми в размер на 517 119,89 лева през 2019 г. и в размер на 85 673,40 лева през 2020 г.

Въз основа на публичните данни в Търговския регистър и регистър на юридическите лица с нестопанска цел, е установено, че през ревизираните периоди, жалбоподателят не е бил регистриран като търговец.

В представените писмени обяснения за целите на ревизионното производство, А. А. е отрекъл да е извършвал електронна търговия и да е получавал други доходи през ревизираните периоди наред с трудовото му възнаграждение и получаваните социални плащания. Заявил е, че са злоупотребили с личните му данни.

Органите по приходите са изискали информация от мобилните оператори за мобилен номер [ЕГН], посочен до името на А. А. в справката, изготвена от „Еконт Експрес“ ЕООД за получатели на суми по парични преводи и наложен платеж. И трите мобилни оператора са отрекли мобилният номер да е на техен клиент. При извършен опит за установяване на връзка с ползвател на посочения мобилен номер, ревизиращият екип е приел автоматично съобщение, че набраният номер е грешен.

Въз основа на анализа на данните от представените писмени документи, ревизиращият екип е приел, че жалбоподателят е получател на недекларирани доходи, подлежащи на облагане по ЗДДФЛ, от получените суми по наложен платеж и парични преводи, изплащани от служители на „Еконт Експрес“ ЕООД. Изготвено е Уведомление по чл. 122 от ДОПК № Р-22220621005963 от 16.02.2023 г., което е изпратено на електронен адрес. Няма данни Уведомлението да е надлежно връчено на жалбоподателя.

Органите по приходите са приели, че получените чрез „Еконт Експрес“ ЕООД парични преводи и суми по наложен платеж от жалбоподателя са от извършени регулярно продажби на вещи през ревизираните периоди и въпреки, че не е бил регистриран като

търговец, извършваната системно, по занятие търговска дейност е насочена към реализиране на печалби, което предполага облагане на получените доходи, съгласно чл. 26, ал. 7 от ЗДДФЛ. Установените данни за укрити доходи, са послужили като основание, по смисъла на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК, данъчната основа за ревизираните периоди да бъде определена по реда на чл. 122 от ДОПК. Не е отчетено, че не е изпълнено изискването на чл. 124 от ДОПК.

Като относими към определяне на основата за облагане са приети обстоятелствата по чл. 122, ал. 2, т. 1 до т. 16 от ДОПК, а именно

т. 1 – извършвана търговска дейност по занятие, съгласно чл. 1 от Търговския закон, продажба на стоки доставяни до крайни клиенти чрез куриерски услуги, предоставени от „Еконт Експрес“ ЕООД

т. 2 – по данни от данъчно осигурителната сметка, открита на името на А. А., е установен регистриран трудов договор по чл. 62, ал. 5 от Кодекса на труда, по който данъка върху доходите се удържа и плаща от работодателя „Контракт сити“ ООД

т. 3 – отчетени са данните от трите банки, в които са установени открити сметки на името на жалбоподателя за наличностите и движенията по тях в рамките на ревизираните периоди

т. 4. – ползвани са данните от представените документи от „Еконт Експрес“ ЕООД при извършената насрещна проверка, по реда на чл. 45 от ДОПК, така и приобщените, представени при предходно извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства

т. 5. – не са установени данни за наети имоти от жалбоподателя за осъществяване на търговската дейност

т. 6. – не е установено физически мястото, на което е извършвана търговската дейност – стоките са предлагани и продавани през интернет като не е установено регистрирано от жалбоподателя фискално устройство за отчитане на продажбите

т. 7. – не са установени данни за извършени през ревизираните периоди сделки с предмет покупко – продажба на недвижими имоти, финансови активи и имущество

т. 8. – не са подавани декларации по чл. 50 от ЗДДФЛ и за двата ревизирани периода, не са декларирани доходи и от осъществяваната търговска дейност и не са представени документи за извършени разходи

т. 9. – няма данни през ревизираните периоди ревизираното лице да е бил работодател на наети лица по трудови и извънтрудови правоотношения

т. 10 – не са установени сключени договори във връзка с осъществяваната търговска дейност от ревизираното лице

т. 11. – няма данни за извършвана производствена дейност от А. А. през ревизираните периоди

т. 12. – не е правен анализ на обобщени данни за други лица, упражняващи същата или подобна на осъществяваната от жалбоподателя търговска дейност

т. 13. – не са установени сделки, сключени при ценови и/или други условия, с цел отклонение от данъчно облагане

т. 14. – като неотнормирани към определяне на основата за облагане с данък от търговска дейност са приети данни за обичайния размер на разходите за живот, издръжка, обучение и лечение, включително транспортни, дневни и квартирни разходи при пътувания в страната и в чужбина

т. 15. – установено е, че ревизираното лице не е регистрирано по ЗДДС

т. 16 – не са посочени други доказателства от значение за определяне на данъчната основа.

На основание чл. 122 от ДОПК е определена данъчната основа за облагане по ЗДДФЛ на ЕТ

за данъчен период 01.01.2019 г. – 31.12.2019 г.

517 119,89 лева

а размерът на дължимия данък (15%) - 77567,99 лева

за данъчен период 01.01.2020 г. – 31.12.2020 г.

85 673,46 лева

а размерът на дължимия данък (15%) - 12851,02 лева

Въз основа на всички събрани в ревизионното производство доказателства, включително представените от ревизираното лице, ревизиращият екип е приел, че

през периода 01.01.2019 г. – 31.12.2019 г. А. А. е получил

доходи от трудово правоотношение с „Контракт сити“ ООД в размер на 8 273,07 лева социални плащания в размер на 727,71 лева.

кредит в размер на 1015,54 лева

С позоваване на решение № 1481 от 04.02.2014 г. по адм. део 8504/2013 г. по описа на ВАС, в което е прието, че счетоводният финансов резултат „печалба“ от дейността на ЕТ е приход за физическото лице и следва да бъде включен в паричния поток на приходите и разходите като облагаеми доходи от търговска дейност като ЕТ, за периода са отчетени получените суми от наложен платеж и парични преводи чрез „Еконт Експрес“ ЕООД в размер на 517119,89 лева.

Не са установени данни за придобито недвижимо или движимо имущество. Органите по приходите са се позовали на декларираните от жалбоподателя разходи за издръжка и живот, които са до размера на получаваната месечна работна заплата и социални плащания.

Не е установено превишение на разходите спрямо размера на установените и получени доходи.

В табличната форма на стр. 10 – стр. 12 от РД е отразен

размерът на паричните средства в началото на периода – 10,30 лева (налични по банкови сметки)

размерът на получените доходи – 527 136,21 лева

размерът на направените разходи – 9 000,78 лева

парични средства в края на периода – 5,50 лева (налични по банкови сметки).

За данъчен период 01.01.2020 г. – 31.12.2020 г. А. А. е получил доходи от трудово правоотношение с „Контракт сити“ ООД в размер на 8 539,38 лева, социални плащания в размер на 630,00 лева и облагаем доход от търговска дейност на ЕТ – получени суми от наложен платеж и парични преводи в размер на 85 673,46 лева.

Не са установени данни за придобито недвижимо или движимо имущество. Органите по приходите са се позовали на декларираните от жалбоподателя разходи за издръжка и живот, които са до размера на получаваната месечна работна заплата и социални плащания.

Не е установено превишение на разходите спрямо размера на установените и получени доходи.

В табличната форма на стр. 12 – стр. 14 от РД е отразен

размерът на паричните средства в началото на периода – 5,50 лева (налични по банкови

сметки)

размерът на получените доходи – 94 842,84 лева

размерът на направените разходи – 9 169,38 лева

парични средства в края на периода – 5,50 лева (налични по банкови сметки).

Направено е предложение за установяване на задължения за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ като ЕТ за 2019 г. в размер на 77567,99 лева и за 2020 г. – 12851,02 лева. Изчислен е и размерът на дължимите, на основание чл. 175 от ДОПК вр. чл. 1 от ЗЛДТДПДВ за невнесените в срок данъчни задължения, съответно в размер на 22264,51 лева и в размер на 2 385,60 лева (л. 56-гръб).

В писмено становище от 28.05.2024 г. процесуалният представител на ответната страна (л. 117), по повод на предоставената възможност да представи документи, удостоверяващи получаването на парични суми по наложен платеж и парични преводи от жалбоподателя, както и изпращането на стоки, включително първични счетоводни документи, подписани от ревизираното лице, е посочил, че представените при изръшената насрещна проверка от «Еконт Експрес» ЕООД електронни изявление, съдържащи подпис при приемане на пратките и получаване на суми, се намират за достатъчни за установяване на приетите фактически констатации в РД и РА. Твърди се, че в изявленията са посочени трите имена на жалбоподателя и данните за ЕГН, както и че именно той е положил подпис в тях.

По искане на пълномощниците на страните в съдебното производство е изисквана, на основание чл. 192, ал. 1 вр. чл. 186 от ГПК вр. § 2 от ДР на ДОПК от «Еконт Експрес» ЕООД допълнителна информация и документи. В приложено писмо от Управителя (л. 121) е отразено, че Електронните изявления са електронно генерирани от ползваната система документи във формат PDF файл, който се визуализира на мобилно устройство – таблет Apple iPad, като клиентът, ползвайки писалка, тип „стилус“ полага собственоръчно графичен подпис върху екрана на устройството. Куриерът се идентифицира еднократно чрез вход в приложението, подавайки потребителско име, парола и чрез инсталирано на служебния му телефон приложение (втори фактор). Графичният подпис и електронното изявление от тип PDF се обединяват в мобилното приложение и посредством криптирана връзка се изпращат за съхранение в сървърите на „Еконт Експрес“ ЕООД. Уточнено е, че автор на създадените електронни изявления е информационната система, ползвана от „Еконт Експрес“ ЕООД която генерира съдържанието, въз основа на отбелязани от служител на дружеството операции, които извършва по възлагане от клиента – приема/предава пратка, инкасира/изплаща сума/и. Посочено е и, че според работните инструкции служителят има задължение да идентифицира клиента въз основа на документ за самоличност при изплащане на сума по наложен платеж или пощенски паричен превод е задължително и да се установи ЕГН за български граждани или № на международен документ за чуждестранни граждани.

Така установените релевантни за правния спор факти дават основание на настоящия съдебен състав да направи следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима. Подадена е в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от процесуално легитимирано лице, адресат на оспорения Ревизионен акт, с правен интерес от оспорването, при наличие на предвидената абсолютна процесуална предпоставка за допустимост – приключило административно производство пред по - горестоящия административен орган.

Съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на Ревизионния акт е лимитиран в хипотезата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК и включва преценка относно компетентността на

органа, спазване на изискванията за форма и съдържание, както и на процесуалните и материално правните разпоредби по издаването му.

Ревизията е възложена, в срока по чл. 109 от ДОПК, от компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК – началник на сектор в ТД на НАП – С. с делегирани правомощия от директора на ТД на НАП – С.. Към преписката е приложено и надлежно постановено, на основание чл. 7, ал. 3 от ДОПК Решение на директора на ТД на НАП – С. от 04.11.2023 г., с което по повод преназначаване на органа възложил ревизията на друга длъжност и трайната невъзможност да изпълнява тези задължения, правомощията са превъзложени на друг възлагащ орган, с правомощия по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, Д. Д. Д. (л. 78). Спазени са изискванията на чл. 7, ал. 3 от ДОПК и при замяната на ръководителя на ревизиращия екип (л. 79).

Ревизията е извършена от органи по приходите със съответната териториална компетентност, съгласно чл. 8, ал. 1, т. 1 от ДОПК.

Оспореният РА е издаден в съответствие с изискванията на чл. 7, ал. 1 във вр. чл. 119, ал. 2 от ДОПК. Преобладаващата част от актовете в ревизионното производство са създадени като електронни документи с положени квалифицирани електронни подписи (КЕП) на органите по приходите, които са ги създали. Електронният документ, съгласно чл. 3 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги (ЗЕДЕУУ) и 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 е приравнен на създаден в писмена форма документ, ако съдържа електронно изявление. Авторството на електронното изявление, съгласно чл. 13 от ЗЕДЕУУ, се установява от електронния подпис, който представлява информация в електронна форма, добавена или логически свързана с изявлението. Електронният подпис и КЕП, по смисъла на чл. 16 от ЗЕДЕУУ, са приравнени по значение на саморъчен подпис върху документ, създаден в писмена форма. В този смисъл, електронните документи ЗВР, ЗИЗВР, РД, РА с положени КЕП на органите по приходите, които са ги издали, отговарят на изискванията за форма по чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК, съгласно фикцията по чл. 3, ал. 2 от ЗЕДЕУУ.

В съответствие с приложимата, съгласно § 2 от ДР на ДОПК, разпоредба на чл. 184, ал. 1 от ГПК, електронните документи са възпроизведени като преписи на документ в писмена форма на хартиен носител, заверени са от служител на ТД на НАП – С. и са приложени към административната преписка изпратена с жалбата. Валидността на квалифицираните електронни подписи на органите по приходите е удостоверена от представените към преписката удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги (л. 67 – л. 72).

Ревизионното производство е проведено по предвидения процесуален ред по чл. 122 от ДОПК, но както е констатирано и в Решението на директора на Д“ОДОП“ не са спазени особените изисквания, визирани в чл. 124, ал. 1 и ал. 4 от ДОПК. Като основание за извършване на ревизията по този ред е посочена предпоставката на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК – наличие на данни за укрити приходи или доходи.

Съгласно разпоредбата на чл. 124, ал. 2 от ДОПК, при обжалване на ревизионния акт фактическите констатации от извършена ревизия, по реда на чл. 122 от ДОПК, се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията е подкрепено от събраните доказателства. Презумпцията за вярност на фактическите установявания е оборима и доказателствената тежест за това се носи от жалбоподателя, който при

условията на пълно и насрещно доказване следва да установи твърдените от него факти и обстоятелства, които опровергават залягалите в Ревизионния акт констатации. В тежест на органите по приходите обаче, е да докажат наличието на основания за извършване на ревизията при особени случаи, както и спазването на императивния процесуален ред.

Разпоредбата на чл. 122 от ДОПК предоставя правна възможност на ревизиращите органи да установят размера на данъка към определена от тях по реда на ал. 2 данъчна основа, когато е налице поне едно от осемте лимитативно, посочени основания в ал. 1 на чл. 122 от ДОПК. Касае се до възможност за облагане, приложима в хипотези, при които необходимите за установяване на данъчните задължения документи и данни не са представени на ревизиращите органи. Процесуална гаранция за законосъобразно провеждане на ревизионното производство в тези случаи е спазването на принципите на обективност, добросъвестност, а и на служебното начало при установяване на основанията за наличие на особен случай, по смисъла на чл. 122, ал. 1 от ДОПК, с оглед обективното и пълно изследване на всички относими факти, визирани в т. 1 – т. 16 на ал. 2 на чл. 122 от ДОПК, от значение за определяне на облагаемата данъчна основа.

Според настоящия съдебен състав, събраните доказателства в ревизионното производство доказателства са недостатъчни, за да обосноват наличието на основанията, на което са се позовали органите по приходите – по чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК.

Обект на облагане по ЗДДФЛ е реализираният доход. В този смисъл, в ревизионното производство е следвало да бъде установено по несъмнен начин, че ревизираното лице е получавало доходи от продажба на стоки. Фактическите констатации са направени единствено въз основа на получените справки и обобщени данни в таблични форми от „Еконт Експрес“ ЕООД. Не са представени първични счетоводни документи, включително и други доказателства, които да дават основание да се приеме, че оформените документи за приети пратки в куриерските офиси на „Еконт Експрес“ ЕООД представляват именно стоки за продажба, чиято реализация е осъществявана от жалбоподателя посредством предварително договорени условия с крайния получател. В този смисъл, дори и да се приеме за установено, въз основа на представената допълнително информация в съдебното производство, че именно А. А. е получил суми от парични преводи и по наложен платеж в куриерски офис на „Еконт Експрес“ ЕООД, липсват доказателства относно основанията за изпращането.

От съществено значение за установяване получаването на приходи са документите, изходящи от доставчика и получателя по сделките, които както се сочи и в жалбата следва да отговарят на изискванията на Закона за счетоводството. Представената в таблични форми информация от „Еконт Експрес“ ЕООД, подписана с електронен подпис на представител на дружеството, на която са се позовали органите по приходите, не представлява счетоводен документ. Доколкото съдържа вторична, обобщена информация, представена от трето лице, за проверка на обективността и достоверността на данните, е следвало да бъдат представени и първичните документи, въз основа на които е съставена – разходни касови ордери, товарителници и др. Представянето на частен удостоверятелен документ, издаден от трето лице, в който се възпроизвежда съдържание на други документи, не е достатъчно, за да обоснове доказателствено констатациите в РА, с оглед и на оспорването им от жалбоподателя. Липсата на първични счетоводни документи или на други доказателства в подкрепа на обобщената информация предоставена от „Еконт Експрес“ ЕООД, не дава основание да се приеме за обоснован изводът на органите по приходите за извършване от жалбоподателя по занятие, системно през ревизираните

периоди електронна търговия със стоки.

Константна е практиката на Върховния административен съд, че непредставянето на писмени документи или други доказателства, свързани с установяване на съдържащата се в тях информация, възпрепятства оспорващата страна да упражни ефективно правото си на защита, в контекста и на направеното в настоящото производство оспорване на факта на получаване на сумите, а и на извършването на продажби от ревизираното лице – Решение № 12513 от 14.12.2023 г. по адм. д. 6059/2023 г., Решение № 7121 от 28.06.2023 г. по адм. д. 1682/2023 г., Решение № 10064 от 05.10.2021 г. по адм. д. 2757/2021 г., Решение № 5709 от 12.05.2021 г. по адм. д. 186/2021 г.

В този смисъл, представените от "Еконт Експрес" ЕООД обобщени данни и копия на електронни изявления за изплатени суми на жалбоподателя, на които са се позовавали органите по приходите, при липса на първични счетоводни документи, а и на други доказателства послужили за съставянето им, не дава основание да се ползват като доказателство за формиране на размера на доходи от продажба на стоки. Според предоставените данни за получаване/изпращане на доставки на стоки, както и при изплащане на суми по наложен платеж и парични преводи са оформяни редица документи – товарителници, разходни касови ордери, разписки, които могат да бъдат писмени доказателства, съгласно разпоредбите на чл. 49 от ДОПК и чл. 178 и сл. от ГПК, но не са представени не само в ревизионното производство, а и в настоящото, въпреки предоставената от съда възможност.

Изплащането на суми в полза на физическо лице при липса на първични документи – товарителници и други доказателства, не дава основание да бъде възприета тезата, че основанието за получаване на средствата е именно осъществявана търговска дейност, доколкото само и единствено от представената информация от трето лице, не може да се установи фактът, че се касае за плащане от конкретен контрагент – получател на доставка на стока. От значение за установяване на основанието за получените суми, както и на извършването на продажба на стоки, са документите, оформени от доставчика и получателя по сделката. Такива не са приложени сред събраните доказателства в ревизионното производство. Не се твърди и да са установени конкретни получатели на стоки, респективно да е извършена проверка на условията и основанията за получаването им на изпратените по куриер. Не са събрани доказателства и за регистриран от жалбоподателя електронен магазин, посредством който да са договаряни условията за реализация на стоките. Доколкото липсват данни и за техния произход, не е установено как и дали е осъществявано фактическото им предаване във владение на жалбоподателя преди извършването на последващите разпоредителни действия, с цел получаване на доходи.

Промяната на основанието за облагане, извършена с решението на директора на Д"ОДОП" също предпоставя изначално категорично установяване на осъществявана търговска дейност по смисъла на чл. 1 от ТЗ, каквито доказателства, според настоящия съдебен състав в процесното ревизионно производство не са събрани.

Предвид изложеното, жалбата срещу оспорения ревизионен акт, с който са установени задължения на жалбоподателя А. А. за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ за данъчни периоди 2019 г. и 2020 г. като основателна следва да бъде уважена.

С оглед изхода на спора и своевременно направеното искане за присъждане на разноски, на жалбоподателя следва да бъдат възстановени разноските за държавна такса в размер на 10 лева и платено адвокатско възнаграждение на процесуалния представител в размер на 2

000 лева.

Мотивиран от изложеното и на основание чл. 160 от ДОПК, съдът

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалба на А. С. А., ЕГН [ЕГН] с постоянен адрес [населено място],[жк], 013, вх. В, ет. 7, ап. 64, депозирана чрез пълномощника му адв. Д. Д., Ревизионен акт № Р -22220621005963-091-001 от 19.05.2023 г. издаден от органи по приходите при ТД на НАП – С., с който са установени задължения за годишен и авансов данък на ЕТ по ЗДДФЛ за данъчни периоди 2019 г. и 2020 г. с общ размер от 90 149,01 лева и лихви за забава в размер на 27 174,03 лева, потвърден с Решение № 1212 от 24.08.2023 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ – С..

ОСЪЖДА, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Национална агенция за приходите да заплати на А. С. А., ЕГН [ЕГН], направени по делото разноски с общ размер 2 010 лева.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението на страните за постановяването му.

СЪДИЯ: