

# РЕШЕНИЕ

№ 4574

гр. София, 08.07.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 14 състав**, в публично заседание на 17.05.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Пламен Горелски**

при участието на секретаря Илияна Янева, като разгледа дело номер **8463** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс.

Образувано е по жалба от К. С. А., против частта от РЕВИЗИОНЕН АКТ № Р-22002219001516-091-001/24.02.2020 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – С., потвърдена от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ – С., с Решение № 1091/13.07.2020 г., относно начисления годишен и авансов данък по Закона за данъците върху доходите на физическите лица, на ЕТ, за периода от 01.01.2009 г., до 31.12.2014 г., в размер на 743, 21 лева и лихви – 550, 90 лева. В останалата част, касаеща данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 ЗДДФЛ ревизионният акт е отменен с решението на ответника.

В съдебното производство жалбоподателят се явява лично, а в последното заседание, заедно с упълномощен адвокат, като: поддържа жалбата в частта от ревизионния акт, потвърдена от решаващия административен орган; претендира възстановяване на внесена за образуване на делото държавна такса; представена е от адвоката писмена защита.

Ответникът – директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ – С., чрез юрисконсулт, с писмена молба: оспорва жалбата, желае юрисконсултско възнаграждение.

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.

#### От фактическа страна.

Процесната ревизия на К. С. А. е възложена с редовно издадени от компетентен орган по приходите заповеди (л.л. 10-24 от делото). Срещу изготвения ревизионен доклад (л. 49 и сл. от делото) не е подадено възражение. С оспорената и предмет на настоящото дело част от РА № Р-22002219001516-091-001/24.02.2020 г. (л. 25) са определени в тежест на жалбоподателя задължения за „годишен и авансов данък на ЕТ“ (стр. 14 от РА), за периода 2009 г. – 2014 г., вкл., в общ размер на 743, 21 лева и лихви върху тази сума – 550, 90 лева.

След съпоставяне между получените и декларирани приходи, и направените разходи ревизиращите органи са преценили наличие на обстоятелства, по смисъла на чл. 122, ал. 1, т. 1, т. 2 ДОПК – неподавани декларации по чл. 50 ЗДДФЛ; данни за укрити приходи/доходи. Връчено е уведомление по чл. 124, ал. 1 ДОПК, № Р-22002219001516-113-001/2912.08.2019 г., че основата за облагането с данък върху доходите на физическите лица от свободни професии, граждански договори и др., за ревизирувания период ще бъде определена по реда на чл. 122 – 124 ДОПК.

Обстоятелствата и фактите, с които ревизиращите органи по приходите са обосנוвали изводите си за укрити приходи, са свързани с констатацията, че К. А. е извършвала търговска дейност като консултант - сътрудник на [фирма] и [фирма], понеже през ревизирувания период на нейно име са издадени общо 199 броя фактури за покупка на козметични продукти и аксесоари, на обща стойност 24 336, 38 лв. с ДДС. Наличието на тези фактури е потвърдено от двете дружества и по делото са приложени доказателства в тази връзка. Въз основа на тези данни ревизиращите са определили размера на т. нар. „търговска отстъпка“ за всяка година, като общо за ревизирувания период размерът ѝ е 4 954, 71 лв. Тази сума е приета като нетен доход, който не е бил деклариран с декларации по чл. 50 ЗДДФЛ. Предвид броя (количеството) на козметичните продукти е отхвърлена защитната теза (поддържана и в съдебното производство), че те са закупувани и ползвани от К. А. и от нейни близки, но не са препродавани. Направен е извод, че А. е извършвала търговска дейност, която „попада в обхвата“ на чл. 26, ал. 7 ЗДДФЛ, т.е. - доходите (4 954, 71 лв.) са такива от стопанска дейност на физическо лице, което е търговец, по смисъла на Търговския закон, но не е регистрирано като едноличен търговец. Данъчната основа за облагане е определена на основание чл. 122, ал. 2 ДОПК, като е заявено (РД, стр. 16, л. 56 от делото), че за определянето ѝ „е взета общата стойност на направената отстъпка от цената, от страна на [фирма] и [фирма], която представлява нетен доход/печалба за ревизираното лице“. Така, на основание чл. 48, ал. 2 ЗДДФЛ е определен размерът на дъжимия данък от 15 %, върху определената по реда на чл. 122, ал. 2 ДОПК данъчна основа.

Отчитайки установените и описани по – горе факти издателите на РА са възприели изготвения с доклада анализ и определения размер на задълженията по ЗДДФЛ за периодас 2009 г. -2014 г., вкл.

#### От правна страна:

Решение № 1091/13.07.2020 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – С. (л. 9), с което е потвърден ревизионният акт в оспорената част, е валидно. Подадената пред Съда жалба, против потвърдената с решението част от РА е процесуално допустима, за да бъде разгледана по същество. Жалбата е и основателна, но съображенията за този извод са различни от изложените в нея.

Спорът по делото основно е правен и изисква оценяване доказателствената стойност

на твърденията на оспорващия от една страна и от друга – преценяване на оспорваната част от ревизионния акт, от гледна точка правилно прилагане на относимите за случая материалноправни норми на ЗДДФЛ, както и на процесуалните правила по ДОПК.

РА № Р-22002219001516-091-001/24.02.2020 г., в частта, относно начисления годишен и авансов данък по Закона за данъците върху доходите на физическите лица, на ЕТ, за периода от 01.01.2009 г., до 31.12.2014 г., в размер на 743, 21 лева и лихви – 550, 90 лева е незаконосъобразен, относно данъчните периоди 2009 г., 2010 г., 2011 г., 2012 г., поради това, че за тези периоди ревизията е възложена след изтичането на предвидения с разпоредбата на чл. 109, ал. 1 ДОПК преклузивен срок. С разпоредби на ДОПК са регламентирани два вида давностни срокове – срок за установяване на публични задължения - чл. 109 (Глава четиринадесета „Установяване на данъците и задължителните осигурителни вноски“, Раздел II) и срок за погасяването им – чл. 171, чл. 172, като част от Дял четвърти „Събиране на публичните вземания“, Глава двадесета. За случая сроковете по чл. 171 ДОПК не намират приложение, противно на приетото от адвоката – пълномощник на оспорващия. Разпоредбата на чл. 109, ал. 1, вр. чл. 108, ал. 1 ДОПК забранява образуване на ревизионно производство, „за установяване на задължения за данъци, когато са изтекли 5 години от изтичането на годината, в която е подадена декларация или е следвало да бъде подадена декларация, или от изтичането на годината, в която са постъпили данни, получени от трети лица и организации, в случаите, когато по този закон не е предвидено подаването на декларация“. Процесната ревизия е възложена със заповед от 11.03.2019 г. (л. 23 от делото), но само с предмет „данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 ЗДДФЛ“ и след като с Решение № 394/07.03.2019 г. решаващият административен орган е отменил предходен ревизионен акт, със същия предмет. Едва със ЗВР Р-22002219001516-020-003/12.08.2019 г. (л. 18 от делото) в обхвата на ревизията е включена проверка на периода 2009 г. – 2014 г. и досежно „годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ“. В тази част, както изрично е посочил и ответникът на стр. 2 от Решение № 1091/13.07.2020 г., ревизията е първа поред. От това следва, че: за 2009 г. декларация по чл. 50 ЗДДФЛ е следвало да бъде подадена през 2010 г. и началото на 5-годишният срок по чл. 109, ал. 1 ДОПК е от 01.01.2011 г., а крайт – 31.12.2015 г., но ЗВР № Р-22002219001516-020-003/12.08.2019 г. е издадена през 2019 г.; за 2010 г. декларация е следвало да бъде подадена през 2011 г. и началото на 5-годишният срок по чл. 109, ал. 1 ДОПК е от 01.01.2012 г., а крайт – 31.12.2016 г., но ЗВР № Р-22002219001516-020-003/12.08.2019 г. е издадена през 2019 г.; за 2011 г. декларация е следвало да бъде подадена през 2012 г. и началото на 5-годишният срок по чл. 109, ал. 1 ДОПК е от 01.01.2013 г., а крайт – 31.12.2017 г., но ЗВР № Р-22002219001516-020-003/12.08.2019 г. е издадена през 2019 г.; за 2012 г. декларация е следвало да бъде подадена през 2013 г. и началото на 5-годишният срок по чл. 109, ал. 1 ДОПК е от 01.01.2014 г., а крайт – 31.12.2018 г., но ЗВР Р-22002219001516-020-003/12.08.2019 г. е издадена през 2019 г.; за 2013 г. декларация е следвало да бъде подадена през 2014 г. и началото на 5-годишният срок по чл. 109, ал. 1 ДОПК е от 01.01.2015 г., а крайт на 2019 г., следователно ЗВР Р-22002219001516-020-003/12.08.2019 г. е издадена в рамките на 5-годишния срок за този данъчен период, както и за данъчен период 2014 г.

Каза се вече, че за 2009 – 2014 г., вкл. процесните задължения на К. А. за „годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ“ са определени с ревизионния акт по аналогия, като

е приложен процесуалният ред по чл.чл. 122 и сл. ДОПК. Издателите на акта не са дефинирали конкретно, кое от изброените в ал. 1 на чл. 122 ДОПК обстоятелства са приели за налично, но от мотивите, изложени в РД може да се предположи, че се касае за тези по т. 1 и т. 2 – неподадени декларации по чл. 50 ЗДДФЛ; данни за укрита приходи/доходи.

Прилагането на процесуалния ред по чл.чл. 122 - 124 ДОПК е поставено в зависимост от субективната преценка на органите по приходите, което означава, че те разполагат с оперативна самостоятелност, спазвайки реда по чл. 124 ДОПК, съобразявайки условията на чл. 122, ал. 2 и на чл. 123 от същия кодекс, да се възползват от презумпцията, регламентирана с последната разпоредба. Касае се за възможност да бъде извършено облагане, с оглед изискванията на ЗДДФЛ (за процесния случай.), след преценка за наличие на обстоятелствата, изброени в ал. 1 на чл. 122. При ревизия по аналогия презумпциите и предположенията за определяне размерите на укрита приходи/приходи следва да бъдат използвани само тогава, когато за анализирането на посочените в ал. 2 на чл. 122 ДОПК обстоятелства не са налице каквито и да било обективни данни, но в същото време бъде установено наличие на данни за укрита (недекларирани) приходи/доходи. За обезпечаването на възможността за данъчно облагане по аналогия създадените специални процесуални правила целят да бъде преодоляна фактическата невъзможност за обективно (въз основа на писмени доказателства) установяване на данъчни задължения. В тежест на ревизиращите органи по приходите е да установят в хода на ревизията обективното наличие на особен случай, да обосноват този извод и да го подкрепят със съответните доказателства, приемайки, че е оправдано да се премине към установяване на задължения за облагане с данък по специалния ред (по аналогия). Съдът приема, че още към момента, в който са преценили да извършат ревизията при особен случай, ревизиращите органи не са разполагали с материалноправното основание на чл. 122, ал. 1, т.т. 2-7 ДОПК, да определят задълженията на К. А., за данък върху доходите на физическите лица, по аналогия. Според чл. 123, ал. 1 ДОПК, „в случаите по чл. 122, ал. 1, при определяне на основата по реда на чл. 122, ал. 2 се смята до доказване на противното, че е налице подлежаща на облагане с данъци печалба или доход, когато: стойността на имуществото на лицето явно съществено превишава размера на декларираните приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране, получени от него; направените разходи от лицето и от свързаните с него лица по § 1, т. 3, буква „а” от допълнителните разпоредби явно и съществено превишават размера на декларираните получени средства”. Последната констатация има значение само досежно доказателствената тежест за процесния случай. С други думи, не е на лице презумпцията по чл. 123, ал. 1 ДОПК, поради това, че самите ревизиращи органи са събрали „обективни данни“, а именно – споменатите данъчни фактури и други писмени доказателства за това, че К. А. е извършвала търговска дейност като консултант - сътрудник на [фирма] и [фирма], понеже през ревизиращия период на нейно име са издадени общо 199 броя фактури за покупка на козметични продукти и аксесоари, на обща стойност 24 336, 38 лв. с ДДС. Тази констатация Съдът приема за доказана по несъмнен начин, съответно – необорена, посредством писмени и/или гласни доказателства, от страна на жалбоподателя. Не може да бъде споделена тезата, че козметичните продукти са били предназначени за лична употреба, понеже се касае за големи количества. Съдът не възприема и довода, че щом съпругът на жалбоподателя А. – К. А. е декларирал през 2010 г. сума „над 1

000 000 лева“ (факт, отчетен и от ответника), няма „житейска логика тя да купува и препродава козметични продукти“. Извършването на такава дейност не е породено във всички случаи от необходимост, свързана със задоволяване на материални потребности, но Съдът намира и друго основание да приеме, че РА № Р-22002219001516-091-001/24.02.2020 г., в частта, която се оспорва, е незаконосъобразен, вкл. за данъчните периоди 2013 г., 2014 г.

Неопроверганите факти за закупувани редовно, почти ежемесечно козметични продукти, определя К. А. като „търговец – физическо лице“, по смисъла на чл. 1, ал. 1, т. 1 ТЗ. Ал. 7 на чл. 26 ЗДДФЛ указва, че „по реда на ал. ал. 1-6 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“. Независимо, че в случая дейността на К. А. е приравнена като дейност на ЕТ, за определяне данъчните й задължения са приложими нормите на Глава десета „Годишно облагане“. Разпоредбата на ал. 2, чл. 48 постановява, че „размерът на данъка върху годишната данъчна основа за доходите от стопанска дейност като едноличен търговец.....се определя, като годишната данъчна основа по чл. 28, ал. 2 се умножи по данъчна ставка 15 на сто“. Според чл. 28, ал. 2 „годишната данъчна основа по ал. 1 се намалява със: 1. направените през годината лични вноски за допълнително доброволно осигуряване в общ размер до 10 на сто от годишната данъчна основа по ал. 1, както и с внесените през годината лични вноски за доброволно здравно осигуряване и премии/вноски по договори за застраховки "Живот" в общ размер до 10 на сто от годишната данъчна основа по ал. 1; 2. разликата между 7920 лв. и размера на ползваното облекчение по чл. 18, ал. 1, включително за годината на настъпване на неработоспособността и за годината на изтичане срока на валидност на решението - за лица с 50 и с над 50 на сто намалена работоспособност, определена с влязло в сила решение на компетентен орган; 3. разликата между направените през годината осигурителни вноски по чл. 9а от Кодекса за социално осигуряване и размера на ползваното облекчение по чл. 20; 4. разликата между допустимия размер на данъчното облекчение по чл. 22в и размера на ползваното облекчение от сумата от годишните данъчни основи; 5. разликата между 2 000 лв. и размера на данъчното облекчение по чл. 22г“. От тези норми следва, че за бъде правилно определен размерът на данъка върху годишната данъчна основа за доходите от стопанска дейност (чл. 48, ал. 2 ЗДДФЛ), макар и като „псевдо едноличен търговец“, преди да бъде умножен с данъчна ставка 15 на сто, следва да бъде съобразено, дали върху размера на годишната данъчна основа влияние оказват някои или всички обстоятелства, по смисъла на чл. 28, ал. 2. Изследване в тази насока Съдът не открива да е било извършено по време на ревизията. Мотиви в тази връзка липсват, както в РД, така и в акта. Това означава, че ревизиращите органи по приходите не са проверили по надлежния ред, дали А., през периода от 2009 г., до 2014 г. не е правила за своя сметка, например вноски за допълнително доброволно осигуряване, за доброволно здравно осигуряване и премии/вноски по договори за застраховки „Живот“, и пр. С други думи, размерът на данъка по чл. 48, ал. 2 ЗДДФЛ е определен с РА № Р-22002219001516-091-001/24.02.2020 г. неправилно, а това е неотменимо задължение на издателите на ревизионния акт.

В обобщение на изложеното по – горе Съдът приема, че оспореният в частта, относно задълженията за „годишен и авансов данък на ЕТ“, за периода 2009 г. – 2014 г., вкл., в общ размер на 743, 21 лева и лихви върху тази сума – 550, 90 лева е издаден от

компетентни органи по приходите, но е незаконосъобразен и необоснован, което налага отмяната му в дефинираната част, потвърдена от директора на Дирекция „ОДОП“ – С., с Решение № 1091/13.07.2020 г.

Този изход на съдебния спор определя като основателна претенцията на жалбоподателя за възстановяване на разноските за водене на делото, ограничаващи се до платената държавна такса от 10 лева.

Водим от горните мотиви и на основание чл. 160, ал. 1 и ал. 2, ал. 7, изр. второ, предл. първо и чл. 161, ал. 1, изр. първо ДОПК, Административен съд София - град, 14<sup>-ти</sup> състав

## **Р Е Ш И:**

**ОТМЕНЯ** по жалбата от К. С. А. РЕВИЗИОНЕН АКТ № Р-22002219001516-091-001/24.02.2020 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – С. В ЧАСТТА, потвърдена от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ – С., с Решение № 1091/13.07.2020 г., относно начисления годишен и авансов данък по Закона за данъците върху доходите на физическите лица, на ЕТ, за периода от 01.01.2009 г., до 31.12.2014 г., в размер на 743, 21 лева и лихви – 550, 90 лева.

**ОСЪЖДА** Националната агенция за приходите да възстанови на К. С. А. – ЕГН: [ЕГН] разноските за водене на делото, в размер на 10 лв. (десет лева). Решението, на основание чл. 160, ал. 7, изр. второ, предл. първо ДОПК е окончателно.

**СЪДИЯ:**