

РЕШЕНИЕ

№ 5253

гр. София, 08.08.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав,
в публично заседание на 10.05.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Радина Карамфилова

при участието на секретаря Илияна Тодорова, като разгледа дело номер **4103** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на Д. Б. Г., ЕГН [ЕГН], [населено място], с адрес за кореспонденция: [населено място], район В., ул. Кореняците, [жилищен адрес] срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22220219003465-091-001 от 08.12.2020 г., издаден от М. Й. С. - орган, възложил ревизията, и Е. М. Н. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 334/26.02.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите /Д „ОДОП“ при ЦУ на НАП/.

С жалбата се оспорва РА в частта, с която на жалбоподателя за периодите от 2014 г. до 2018 г. са му установени задължения за годишен и авансов данък по Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за ЕТ в общ размер на 39 355,00 лв., ведно със съответните лихви за забава в общ размер на 17 755,24 лв., а за данъчните периоди от м. 09.2014 г. до м. 04.2017 г. са установени задължения за данък върху добавената стойност /ДДС/ общо в размер на 34 829,61 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 17 682,39 лв.

Жалбоподателят счита, че оспореният РА е издаден в нарушение на материалния и процесуалния данъчен закон. Твърди се, че са допуснати съществени процесуални нарушения. На първо място се заявява, че при връчването както на РД, така и на РА не са били приложени и събраните в хода на ревизионното производство доказателства. Изложени са твърдения, че ревизиращия орган не е провел ревизионното

производство законосъобразно, тъй като провеждано такова по специалния ред по чл. 122 от ДОПК не е изпълнил императивните разпоредби на чл. 124 от ДОПК, с което е нарушено правото на защита на проверяваното лице. На следващо място се заявява, че няма точно и еднозначно посочено правно основание за направеното облагане, като от една страна се е визирало формиране на данъчната основа по чл. 122 от ДОПК, а от друга страна се изтъквало данъчнооблагателния фактически състав на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ, а от трета страна се приело като правно основание на облагането чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ. Жалбоподателят излага твърдения, че представените от куриерската фирма доказателства за извършвани услуги по доставка на пратки и наложени платежи с клиент Д. Г. не могат да бъдат приети като годни доказателства за извършвана търговска дейност, респ. за получавани доходи от продажба на стоки. Твърди се, че Д. Г. е продавал колекционерски вещи втора употреба, като ползването на различни видове куриерски услуги не означава извършване на облагаеми доставки, още повече, че не били представени доказателства във връзка с доставките, които да се намират едновременно при доставчика и получателя. Оспорват се изводите на ревизиращия екип относно приетата данъчна основа за облагане с данък по ЗДДФЛ на ЕТ, приравнена на установените при ревизията приходи, като не са признати разходи, нито са изчислени и приспаднати осигуровки при облагането на лице ЕТ, респ. на физическо лице. Твърди се на следващо място, че лицето е работил по трудово правоотношение, поради което не би могъл да извършва търговска дейност като ЕТ. По отношение на регистрацията по ЗДДС, са изложени твърдения, че формираните изводи от ревизиращия екип са изградени при неправилно установена фактическа обстановка и в нарушение на ЗДДС, тъй като определянето на облагаемия оборот се извършва за всеки месец, което не било направено по време на ревизията. Заявява се, че неправилно актоиздателят е окачествил жалбоподателя като данъчно задължено лице по ЗДДС, тъй като в персоналия обхват на закона попадат единствено лицата извършващи независима икономическа дейност и липсват доказателства, че Г. като физическо лице е извършвал независима икономическа дейност, изразяваща се в търговия със стоки редовно и по занятие с цел извличането на доходи.

В съдебно заседание за жалбоподателя се явява адв. Н., който поддържа жалбата. Претендира разноски за държавна такса и експертиза.

Ответникът – директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – [населено място] при Централно управление на Националната агенция за приходите, се представлява от юрк. В., която оспорва жалбата. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение в размер на сумата от 3 626.23 лв.

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не се представлява и не изразява становище по жалбата.

Административен съд София- град, III отделение, 70 състав, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22220219003465-020-001/03.06.2019 г. (л. 33), връчена по електронен път на 19.06.2019 г. на електронен адрес [електронна поща], изменена със Заповеди № Р-22220219003465-020-002/17.09.2019 г. (л. 31) и № Р-22220219003465-020-003/03.10.2019 г. (л. 29), издадени от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. /оправомощена със Заповед № РД-01-803 от 07.06.2019 г. на директора на ТД на НАП С./, е

възложено извършването на ревизия на Д. Б. Г. за определяне на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периода от 29.08.2014 г. до 30.09.2018 г., както и за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ за ЕТ и за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 2014 г. до 2018 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22220219003465-092-001/05.08.2020 г. (л.35), срещу който не е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК, независимо че с Уведомление № Р-22220219003465-РУС-001/04.09.2020 г. срокът за подаване на възражение е продължен до 11.10.2020 г.

Ревизията приключва с РА № Р-22220219003465-091-001/08.12.2020 г. (л.84), издаден от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Е. М. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен на 12.10.2020 г. по електронен път.

С ревизионния акт за периодите от 2014 г. до 2018 г. са установени задължения за реализирани доходи от дейност като ЕТ – продажба на фотоапарати и друга фотографска техника на различни физически лица, извършвани чрез услуги, предоставяни от куриерско дружество [фирма], общо в размер на 39 355,00 лв., ведно със съответните лихви за забава в общ размер на 17 755,24 лв., а за данъчните периоди от м. 09.2014 г. до м. 04.2017 г. е начислен данък върху добавената стойност в общ размер на 35 221,53 лв. за извършените доставки.

В хода на ревизията са предприети редица процесуални действия с цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на ревизираното лице, подробно изброени в ревизионния доклад, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК се явява неразделна част от ревизионния акт.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизирания субект е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице /ИПДПОЗЛ/ № Р-22220219003465-040-001/26.06.2019 г., в отговор на което са представени доказателства и писмени обяснения с писмо вх. № 59-00-705/10.07.2019 г.

С протокол №1607727/11.10.2019 г. са присъединени доказателствата, събрани при извършена проверка за анализ на данни в електронен формат, приключила с Протокол № П-22220218198944-073-001/21.05.2019 г., при която са установени данни за укрити /недекларирани/ доходи от продажба на фотографска техника. С протокол № П-22220218198944-073-001/21.05.2019 г. са приобщени документи и информация представени от [фирма].

На база така приобщените документи органите по приходите установили, че през ревизираните периоди от 01.01.2014 г. до 31.12.2018 г. от Д. Б. Г. са изпращани множество пратки, съдържащи фотоапарати – предимно с марка С., и друга фотографска техника на различни физически лица на територията на цялата страна. Те са доставяни чрез куриерското дружество и заплащани чрез наложен платеж, пощенски паричен превод. Сумите по наложен платеж/пощенски паричен превод са изплащани от страна на куриерското дружество на ревизираното лице в брой и по банков път, което е видно и от извършения анализ на движението по банковите сметки, притежавани от жалбоподателя през ревизираните периоди. От предоставената информация от куриерско дружество било видно, че от ревизираното лице са изпращани ежемесечно множество пратки – общо 758 за процесните периоди,

тоест над 12 средно за месец. По месеци изплатените с паричен превод суми от куриерско дружество са описани подробно в табличен вид на стр. 47-48 от РД. Констатирано е, че лицето е реализирало оборот от продажби общи в размер на 297 204,55 лв.

С оглед гореизложеното проверяващият екип е приел, че през периода 2014 г. – 2018 г. Д. Г. е осъществявал дейност като търговец и е следвало да декларира получените доходи от продажба на стоки, представляващи съгласно посочените от лицето данни – фотографска техника втора употреба. Въз основа на събраните доказателства ревизиращият екип е приел, че реализираните продажби на фотографска техника са осъществени с цел получаване на постоянни доходи. Ревизиращите органи са направили заключение, че доколкото спорните сделки са осъществявани в рамките на извършвана дейност по занятие, жалбоподателят е осъществявал търговска дейност по смисъла на чл. 1, ал. 1, т. 1 от Търговския закон /ТЗ/. Прието било, че ревизиращият субект е действал в качеството си на търговец по смисъла на Търговския закон, чл. 1, ал. 1, т. 1 от ТЗ, тъй като е извършвал по занятие сделки с цел перманентно реализиране на доходи. Броят и системността на осъществяваните сделки сочели, че те са извършвани с цел реализиране на печалба, т.е. ревизираното лице е действало като търговец.

На база събраните доказателства ревизиращият екип правил извода, че лицето е укрило, т.е. не е декларирано в брой в годишните си данъчни декларации /ГДД/ по чл. 50 от ЗДДФЛ за 2014 г., 2015 г., 2016 г., 2017 г. и 2018 г. получените суми от наложени платежи и парични преводи, включително преведени по банковите сметка на ревизираното лице в Ц. АД и [фирма], представляващи приходи от търговска дейност, които подлежат на облагане по реда на чл. 28, ал. 1 от ЗДДФЛ. Съгласно чл. 26, ал. 7 от ЗДДФЛ като доходи от дейност на едноличен търговец се облагат и доходите от стопанска дейност на физическо лице, което е търговец по смисъла на Търговския закон, но не е регистрирано като едноличен търговец. Ревизиращият екип е приел, че получения чрез куриерски дружества доход от наложени платежи и парични преводи следва да бъде деклариран от ревизираното лице в Приложение № 2 в ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ, което безспорно не е сторено от него.

На база предоставената информация от куриерско дружество [фирма] и банковите извлечения от притежаваните сметки от ревизираното лице било обобщено, че през периода 01.12.2013 г. до 31.12.2018 г. на жалбоподателя са изплатени наложени платежи в общ размер на 272 647,12 лв. и е получил по банков път плащания от клиенти – различни физически лица, в общ размер на 25 092,50 лв.

Ревизиращият екип установил, че жалбоподателят е реализирал за периода от м. 12.2013 г. до м. 06.2014 г. оборот в размер на 51 847,71 лв., т.е. достигнал е задължителния оборот за регистрация по ЗДДС през м. 06.2014 г. Посочено е, че за него е възникнало задължение за задължителна регистрация на основание чл. 96, ал. 1 от ЗДДС и в срок до 14.07.2014 г. е следвало за подаде заявление за регистрация по реда на същия закон, което последният не е подал.

Органите по приходите са посочили, че ревизираното лице не е отчело приходите от реализираните продажби от извършваната от него „онлайн търговия“. На основание чл. 86, ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 25, ал. 3, т. 4 и ал. 6 от закона, при ревизията е начислен ДДС „върху месечния размер на изплатените суми с наложен платеж/паричен превод и банкови преводи“ за отделните периоди от 29.08.2014 г. до 30.04.2017 г. /когато са отпаднали основанията за задължителна регистрация по реда

на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС/. Прието, че размерът на данъка е включен в стойността на доставката, съгласно разпоредбата на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС, като дължимият данък е определен по формулата, описана в нормата на чл. 53, ал. 2 от Правилника за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност /ППЗДДС/.

Предвид изложеното и на посочените правни основания компетентните органи са начислили ДДС в общ в размер на 34 829,61 лв. за данъчните периоди от м. 09.2014 г. до м. 04.2017 г., предмет на спор в настоящото производство.

С тези мотиви ответникът по делото – директор на Д „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП, е постановил Решение № 334/26.02.2021 г., с което е потвърдил Ревизионен акт №Р-22220219003465-091-001/08.12.2020 г. в оспорената част на установените задължения за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ за ЕТ за периодите от 2014 г. до 2018 г. и установените задължения за ДДС за данъчните периоди от м. 09.2014 г. до м. 04.2017 г., ведно със съответните лихви.

Решението е връчено на ревизираното лице по електронен път на 15.03.2021 г. съгласно удостоверение за извършено връчване на л. 26.

Жалбата срещу РА №Р-22220219003465-091-001/08.12.2020 г. е подадена чрез ответника до Административен съд София-град на 26.03.2021 г., във връзка с която е образувано настоящото съдебно производство.

По делото за изясняване спора по същество е изслушано и прието от съда, като неоспорено от страните по делото заключението по допуснатата съдебно-счетоводна експертиза, изготвено от вещо лице С.К.. Съгласно приетото заключение, вещото лице е направило следните изводи: 1) Въз основа на анализ на банковите извлечения на Д. Г., както и на приложените електронни таблици от Е. Е. О. „изпратени пратки“, „получени наложни платежи“ и „изплатени парични преводи“ Д. Г. в месец юни 2014 г. имал реализиран оборот от продажби и постъпили суми в банковите си сметки в размер на 46 140.57 лв., което не дава основание, че е достигнат оборот от 50 000 лв., въз основа на който да е налице задължителна регистрация на основание чл.96, ал.1 от ЗДДС; 2) от представените справки от куриерското дружество, от които се прави само стокосен поток на реализирани продажби, както и неустановяването на покупки на стоки в ревизионното производство и липсата на информация от банковите извлечения за платени покупки, е направен извод, че не може да се проследи и да се направи обвързване на установени покупки с извършени продажби; 3) от приложените от Е. Е. О. таблици може да се изследват само товарителниците, на които се вижда само подпис на получателя, тъй като куриерското дружество, изпълняващо услугата куриер и „наложен платеж“ няма задължение да изисква, съхранява и пази документи и първична отчетност, свързана със закупуването на стоки – фактури или поръчки, нито да прави индивидуализация на стоката и нейния произход; 4) не се установявали придобити стоки и не било възможно да се проследи съответствие между покупки и продажби, доколкото нито ревизираното лице е предоставило документи за покупка на продаваните стоки, нито данъчния орган е установил извършени покупки, т.е. не може документално да се проследи движението на всеки от артикулите от покупката до продажбата му; 5) въз основа на наличната информация по делото не може да се определи правилно данъчната основа за ЕТ по реда на ЗКПО, поради липсата на информация свързана с разходите за придобиване на продадените стоки и други необходимо-присъщи разходи за този вид търговия, като данъчния орган е формирал за ЕТ данъчна основа по реда на ЗКПО само с приходи, без да са приспаднати разходи, което е неправилно определяне на данъчна основа.

Експертизата е установила по-малък размер на данъчно признатия приход. Съдът намира заключението на експертизата за пълно и обективно. Съгласно описаното в констативно-съобразителната част на същото и получените от разпита на вещото лице данни се установява, че съпоставката на направените доставки на фотоапарати на различни лица в страната, представена в табличен вид, е извършена единствено при съпоставка на представена справка /отново в табличен вид/ от куриерската фирма Е. Е. О. от една страна, спрямо данните от банковите извлечения на жалбоподателя от друга. Въпросната справка от куриерската фирма представлява частен свидетелстващ документ и няма материална доказателствена сила, същата не е подкрепена с първични счетоводни документи относно изложените в нея данни.

По делото са приобщени доказателства от ревизионното производство, както и представените в хода на настоящото съдебно производство писмени доказателства.

При така изложената фактическа обстановка, съдът приема от правна следното:

По допустимостта на жалбата:

Жалбата срещу РА, потвърден частично с решение на директора на Д“ОДОП“ е подадена в срок от лице с право и интерес от оспорване срещу акт, който подлежи на съдебен контрол и след като е изпълнена абсолютната процесуална предпоставка на чл. 156, ал. 1 и 2 ДОПК за обжалване по административен ред. С оглед на това жалбата е процесуално допустима и следва да бъде разгледана по същество.

По същество на спора:

Разгледана по същество жалбата е основателна по следните съображения:

Съгласно чл. 168 от АПК при разглеждане на жалби срещу административни актове съдът не се ограничава само с обсъждане на основанията, посочени от оспорващия, а е длъжен въз основа на представените от страните доказателства да провери законосъобразността на оспорения административен акт на всички основания по чл. 146 – дали актът е издаден от компетентен орган, в предвидената от закона форма, при спазване на материалния и процесуалния закон и в съответствие с целта на закона.

Предмет на оспорване в настоящото производство е Ревизионен акт /РА/ № Р-22220219003465-091-001 от 08.12.2020 г., издаден от М. Й. С. - орган, възложил ревизията и Е. М. Н. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 334/26.02.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите /Д „ОДОП“ при ЦУ на НАП/, в частта, с която на жалбоподателя за периодите от 2014 г. до 2018 г. са му установени задължения за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ за ЕТ в общ размер на 39 355,00 лв., ведно със съответните лихви за забава в общ размер на 17 755,24 лв., а за данъчните периоди от м. 09.2014 г. до м. 04.2017 г. са установени задължения за данък върху добавената стойност /ДДС/ общо в размер на 34 829,61 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 17 682,39 лв.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Атакуваният в настоящото производство ревизионен акт е издаден от М. Й. С., на длъжност началник сектор, оправомощен вместо органа, възложил

ревизията, със Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. Следователно, същият е издаден от компетентен орган по приходите съобразно изискването на чл.119, ал. 2 ДОПК, като липсва спор между страните в тази връзка.

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и е със съдържанието, предвидено с чл.120, ал. 1 от ДОПК - РА е мотивиран, включително с подробно изложените констатации в РД, който е неразделна част от него.

Видно от приложеното копие на процесния РА, същият е подписан с квалифицирани електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване, което се потвърждава, както от представените по делото доказателства, така и от служебно извършената от съда справка в публичния електронен регистър на доставчика на удостоверителни услуги по чл.28 ЗЕДЕУУ, в който регистър съобразно чл. 25, ал. 5 ЗЕДЕУУ и задължението си по чл. 22, т. 4 ЗЕДЕУУ, доставчикът на удостоверителни услуги публикува удостоверенията по чл. 24 ЗЕДЕУУ, което публикуване е форма на самото издаване на удостоверение по чл. 24 ЗЕДЕУУ – арг. чл. 25, ал. 5 ЗЕДЕУУ. Поради което РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК, като подписан с квалифициран електронен подпис от органите по чл.119, ал. 2 от ДОПК.

Ревизията е възложена след надлежно образувано ревизионно производство съгласно чл. 112 и чл.113 от ДОПК. Спазени са сроковете за извършването ѝ по чл. 114, ал. 1 и ал. 2 ДОПК, след надлежно удължаване на срока за това с горепосочените заповеди за изменение на заповед за възлагане на ревизия. РД е издаден от ревизиращия екип в срока по чл. 117, ал. 1 ДОПК.

Неоснователни са изложените от жалбоподателя доводи за допуснати съществени процесуални нарушения в хода на развилото се ревизионно производство предвид факта, че не му е било връчено Уведомление по реда на чл. 124 от ДОПК. Съгласно константната съдебна практика, за да се приложи чл. 122 от ДОПК при установяването на дължимия данък, следва да е налице особен случай, който да пречатства извършването на ревизия по общия ред за определяне на конкретното данъчно задължение, за конкретния данъчен период и за конкретния данъчен субект. Тези особени случаи са уредени изчерпателно от чл. 122 от ДОПК и следва да са установени обективно от органа по приходите в условията на пълно доказване, за да премине ревизията по реда на чл. 122 от ДОПК. Установяването на основанията следва да е доказано с допустимите от ДОПК доказателства, като доказателствената тежест е за органите по приходите и не е допустимо прилагането на разпоредбата при само предполагаемо наличие на основание. В случая при извършване на ревизионното производство ревизиращият екип при анализирайки събраните в хода на ревизията доказателства, събрани по предвидения в закона ред, са направили обоснован и логичен извод, че в конкретния случай не са касае за особен случай, налагащ извършване на ревизия по особения ред, визиран в чл. 122 от ДОПК, а следва същата, с оглед приетото, че реализирани доходи са от дейността на едноличен търговец, да бъде извършена по общия ред на ЗДДФЛ. При това положение за административния орган не е възникнало задължение за изпращане на Уведомление по реда на чл. 124 от ДОПК, каквито доводи са релевирани в жалбата.

По материалната законосъобразност на акта:

Органите по приходите са приели, че Д. Б. Г. е превърнал осъществяваната от него дейност в източник на редовен доход, което се потвърждавало от обстоятелството, че системно, с цел придобиване на доход е извършвал определени дейности в свой частен интерес. Посочено е, че системността се проявява, както чрез редовното получаване на доход, така и чрез продължителност и многократност на действията. Позовали са се на чл. 3 от ЗДДС, като са посочили, че в обхвата на данъчно задължените лица по ЗДДС попадат физическите лица в случаите, при които извършваната от тях дейност отговаря на критериите за независима икономическа дейност по ал. 2 на чл. 3 от ЗДДС и не е в изключенията на ал. 3 на същата разпоредба. Предвид това са приели, че се касае за търговски сделки по чл. 1, ал. 1, т. 1 от ТЗ - покупка на стоки или други вещи с цел да бъдат препродадени в първоначален, преработен или обработен вид, които подлежат на облагане с пряк и косвен данък. Приходните органи са определили данъчна основа за облагане с данък по чл. 48, ал. 2 ЗДДФЛ на основание чл. 26, ал. 7 ЗДДФЛ, защото ревизираното лице не е подавало ГДД по чл. 50 ЗДДФЛ за извършената икономическа дейност под формата на продажби на стоки (предимно фотоапарати марка С.) чрез куриера [фирма].

Съдът намира за правилен и законосъобразен изводът на органите по приходите, че продажбата на стоки е основна търговска дейност на лицето и, че следва да се приложи разпоредбата на чл. 26, ал. 7 от ЗДДФЛ. Съгласно тази разпоредба доходите от стопанска дейност на физическо лице, което е търговец по смисъла на Търговския закон, се облагат по реда на чл. 26, ал. 1-6 от ЗДДФЛ. На основание чл. 14, ал. 2 от ЗДДФЛ доходите от стопанска дейност като едноличен търговец се облагат с данък върху годишната данъчна основа по чл. 28 от същия закон. Съгласно чл. 26 от ЗДДФЛ облагаемият доход от стопанска дейност като едноличен търговец е формираната по реда на ЗКПО данъчна печалба. По силата на чл. 28 от ЗДДФЛ, физическите лица, извършващи дейност като еднолични търговци, формират данъчната основа за доходите си като облагаемия доход, определен по реда на глава втора от ЗКПО /по чл. 26 от ЗДДФЛ/ се намалява с вноските за осигуряване и застраховане, визирани в ЗДДФЛ.

От своя страна чл. 28, ал. 1 от ЗДДФЛ предвижда, че годишната данъчна основа за доходите от стопанска дейност като едноличен търговец се определя, като облагаемият доход по чл. 26 за данъчната година се намалява с вноските, които самоосигуряващото се лице е задължено да прави за данъчната година за своя сметка по реда на Кодекса за социално осигуряване и на Закона за здравното осигуряване, както и с внесените в чужбина задължителни осигурителни вноски, които са за сметка на физическото лице. 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 /чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ/.

Съгласно разпоредбите на чл. 50, ал. 7 от ЗДДФЛ, лицата, извършващи стопанска дейност като търговци по смисъла на търговския закон, включително едноличните търговци, декларират с годишната данъчна

декларация по, ал. 1 дължимите и внесени данъци върху разходите по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане.

В съдебното производство по оспорване на ревизионния акт, по силата на чл. 170, ал. 1 АПК, във вр. § 2 ДР ДОПК доказателствената тежест за установяване съществуването на фактическите и правните основания за издаване на РА е на органа издал акта. В конкретния случай, в хода на ревизията и пред съда не бяха събрани по надлежния процесуален ред доказателства, въз основа на които да се обоснове извод, че ревизираното лице е реализирал доход/печалбата, който да бъде обложен по реда на чл. 48, ал. 2 ЗДДФЛ.

В настоящия случай, органът по приходите, както се посочи по-горе са приели, че Д. Г. е извършвал стопанска дейност чрез продажби на трети лица на стоки /фотоапарати и др. подобна техника/ и е получил като насрещна престация доход от тези продажби.

С оглед събраните по делото доказателства, в това число и от заключението на вещото лице, съдът намира, че липсва правно основание за установяване на данъчната основа за облагане по чл. 48, ал. 2 ЗДДФЛ във вида и размера, определен от приходните органи. Този си извод съдът прави, вземайки предвид, че фактическите констатации в РА са направени въз основа на информация, предоставена от трето неучастващо в производството лице, в обобщен вид - чрез таблици съдържаща електронни справки с информация за всички изпратени и получени пратки; за всички получени наложени платежи и получени парични преводи от проверяваното лице за периода на проверката. Съгласно чл. 54, ал. 5 ДОПК като доказателства се допускат и разпечатки на данни, заверени от органа по приходите, получени на технически носители от други лица, държавни и общински органи. Съгласно чл. 183 ГПК, приложим на основание § 2 от ДР на ДОПК документите се представят в заверен от страната препис. Техническите носители на данни са допустими веществени доказателствени средства съгласно чл. 71 ДОПК. Видно от доказателствата по делото предоставените разпечатки от [фирма] на технически носители съдържа справки с информация за всички изпратени и получени пратки; за всички получени наложени платежи и получени парични преводи от проверяваното лице за периода на проверката. Така представените разпечатки, съдът намира, че не представляват електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО. Според определението на електронен документ в чл. 3, т. 35 от регламента това е всяко съдържание, съхранявано в електронна форма, по-специално текстови или звуков, визуален или аудио-визуален запис. Това е така, защото автор на електронното изявление съгласно чл. 4 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител.

Само въз основа на таблици, които безспорно нямат характер на счетоводен документ и съдържат вторична, обобщена в табличен вид информация, съставена от трета неучастваща в спора страна, не може да се достигне до

фактическите, а оттам и до правните изводи, така както са направени от приходните органи. От значение за установяване получаването на приходи са документи, изходящи от доставчика и получателя по сделките, каквито документи не са нито таблиците, съдържащи се в технически носител, нито самият технически носител. Констатациите на приходните органи не почиват на каквито и да било първични документи /снимките на РКО не са такива, а и не са електронни документи/ и съответно при липсата на такива документи по делото, направените изводи за реализиране на приходи от печалба са необосновани. С оглед на изложеното, съдът счита, че по делото не са налице достатъчно годни и относими доказателства, обосноваващи твърденията на данъчните органи. В този смисъл са и Решение № 10064 от 5.10.2021 г. на ВАС по адм. д. № 2757/2021 г., VIII о., Решение № 5709 от 12.05.2021 г. на ВАС по адм. д. № 186/2021 г., I о., и др./.

В съдебното производство от страна на решаващия орган не са направени други доказателствени искания за събиране на писмените доказателства, въз основа на които се твърди, че са налице данни за приходи от продажби чрез куриер и техният размер, включително по реда на чл. 192 ГПК. Принципът за обективност по чл. 3, ал. 3 от ДОПК изисква истината за фактите да се установява по реда и със средствата, предвидени в този кодекс. При липса на писмени доказателства за получени наложени платежи и парични преводи, събрани по надлежния процесуален ред, настоящият състав намира, че не е доказан спорният по делото факт на получаване от ревизираното лице на приходи от продажби, които не са декларирани.

Наред с това дори и да бе извършено такова доказване, в ревизионния акт липсват каквито и да е било данни как от страна на органите по приходите е определена данъчната основа за ЕТ по ЗКПО и това стореното ли е при спазване на чл. 28, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДФЛ. Подкрепа в тази насока е и заключението на вещото лице, което е посочило, че въз основа на наличната информация по делото не може да бъде определена правилно данъчната основа за ЕТ по реда на ЗКПО, поради липсата на информация свързана с разходите за придобиване на продадените стоки и други необходимо-присъщи разходи за този вид търговия. По изложените съображения, съдът намира, че данъчният орган е формирал за ЕТ данъчна основа по реда на ЗКПО само с приходи, без да са приспаднати разходи, което е в разрез с цитираните по-горе правни норми за определяне на данъчна основа.

По отношение на установените задължения за данък върху добавената стойност общо в размер на 34 829,61 лв. и начислените лихви за забава в размер на 17 682,39 лв, съдът намира следното:

Според разпоредбата на чл. 95, ал. 1 от ЗДДС на регистрация по този закон подлежи всяко данъчно задължено лице, което е установено на територията на страната и извършва облагаеми доставки на стоки или услуги по чл. 12 ЗДДС, като чл. 3, ал. 1 ЗДДС сочи, че данъчно задължено лице е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, без значение от целите и резултатите от нея. Съгласно чл. 96, ал. 1 ЗДДС всяко данъчно задължено лице с облагаем оборот 50 000 лв. или повече за период не по-дълъг от последните 12 последователни месеца преди текущия месец е длъжно в 7-дневен срок от изтичането на данъчния период, през който е достигнало

този оборот, да подаде заявление за регистрация по този закон, като чл. 96, ал. 2 ЗДДС посочва как се формира облагаемия оборот. По силата на чл. 102, ал. 1 ЗДДС когато орган по приходите установи, че лице не е изпълнило в срок задължението си за подаване на заявление за регистрация, той го регистрира с издаване на акт за регистрация, ако условията за регистрация са налице, но при специалната регистрация по ЗДДС по инициатива на органа по приходите с акта по чл. 102, ал. 1 от ЗДДС в тежест на приходната администрация е доказване на предпоставките по чл. 96, ал. 1 ЗДДС, а именно че ревизираното лице извършва независима икономическа дейност, доставките в резултат на упражняването на тази дейност са облагаеми с ДДС и достигането на облагаем оборот по смисъла на чл. 96, ал. 2 от ЗДДС в размер на 50 000 лева и повече през последните 12 месеца преди текущия.

В настоящия случай, видно от експертното заключение на вещото лице, което съдът кредитира изцяло, въз основа на анализ на банковите извлечения на Д. Г., както и на приложените електронни таблици от Е. Е. О. „изпратени пратки“, „получени наложи платежи“ и „изплатени парични преводи“ Д. Г. в месец юни 2014 г. имал реализиран оборот от евентуални продажби и постъпили суми в банковите си сметки в размер на 46 140.57 лв., което не дава основание, че е достигнат оборот от 50 000 лв., въз основа на който да е налице задължителна регистрация на основание чл. 96, ал.1 от ЗДДС

Следва също така да се посочи, че нормата на чл. 96, ал.1 от ЗДДС е приложима и за жалбоподателят ще възникне задължение за регистрация по ДДС, само и единствено когато данъчна основа е законосъобразно и правилно установена, което в случая видно от мотивите на съда изложени по-горе не бе сторено от страна на ревизиращия орган.

По така изложените съображения настоящият съдебен състав намира, че РА е незаконосъобразен, като издаден в нарушение на материалния закон, а жалбата срещу него като основателна следва да бъде уважена.

По разностите по делото:

При този изход на спора и предвид липсата на доказателства за други направени разходи от жалбоподателя следва да му бъдат признати за дължими направените такива за заплатената д.т. в размер на 50 лв., както и възнаграждението на вещото лице по направената съдебно-счетоводна експертиза в размер на 500 лв.

Но основание чл. 77 от ГПК във вр. с чл. 144 от АПК, с оглед липсата на доказателства за довнесен депозит по приета ССЕ в провелоето се на 10.05.2022 г. съдебно заседание и дадените указания за довнасяне на сума в размер на 190 лева, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати така посочената сума по сметка на АССГ.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, III отделение, 70-състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на Д. Б. Г., ЕГН [ЕГН], [населено място], Ревизионен акт /РА/ № Р-22220219003465-091-001 от 08.12.2020 г., издаден от М. Й. С. - орган, възложил ревизията, и Е. М. Н. - ръководител на ревизията, потвърден с

Решение № 334/26.02.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с който за периодите от 2014 г. до 2018 г. са установени задължения на Д.Г. за годишен и авансов данък по Закона за данъците върху доходите на физическите лица в общ размер на 39 355,00 лв., ведно със съответните лихви за забава в общ размер на 17 755,24 лв., а за данъчните периоди от м. 09.2014 г. до м. 04.2017 г. са установени задължения за данък върху добавената стойност /ДДС/ общо в размер на 34 829,61 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 17 682,39 лв.

ОСЪЖДА Централно управление на Националната агенция за приходите да заплати на Д. Б. Г., ЕГН [ЕГН], [населено място], с адрес за кореспонденция: [населено място], район В., ул. Кореняците, [жилищен адрес] разноски в общ размер на **550 лева**, заплатената държавна такса от 50 лв., както и възнаграждение на вещо лице в размер на 500 лв.

ОСЪЖДА Д. Б. Г., ЕГН [ЕГН], [населено място], с адрес за кореспонденция: [населено място], район В., ул. Кореняците, [жилищен адрес] да заплати по сметка на АССГ сума в размер на **190 лева**, представляващи допълнителен депозит за вещо лице.

РЕШЕНИЕТО може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ: