

РЕШЕНИЕ

№ 35584

гр. София, 15.09.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав, в
публично заседание на 16.07.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **10058** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по ред на чл. 156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на М. Л. Б. от [населено място], ЕГН: [ЕГН], против Ревизионен акт № Р-22221024002618-091-001/07.02.2025 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., в частта, изменена и потвърдена с Решение № 1027/15.08.2025 г., издадено "за" Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП. С РА, след изменението му по административен ред, на жалбоподателката са установени задължения за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на едноличен търговец, както следва:

за 2018 г. - главница в размер на 6 747 лв. и лихва в размер на 1 281,80 лв.;

за 2019 г. - главница в размер на 4 399,33 лв. и лихва в размер на 2 412,47 лв.

В жалбата са изложени твърдения за незаконосъобразност, необоснованост и неправилност на РА поради нарушение на материалния закон и несъответствие на направените от органите по приходите изводи със събраните доказателства. Жалбоподателката отрича през ревизираните периоди да е извършвала по занятие покупко-продажба на недвижими имоти или да е образувала предприятие, чиито дела да се водят по търговски начин. Намира, че приходните органи са обосנוвали качеството й на търговец единствено с броя на сделки, извършени от нея и бившия й съпруг за продължителен период, без да установят какви конкретни действия са предприемани лично от нея, как е била организирана дейността и съществувала ли е при придобиването на процесните имоти цел за последващата им продажба. По отношение на продажения през 2018 г. апартамент №39, находящ се в [населено място],[жк], [жилищен адрес] сочи, че за същия е бил сключен предварителен договор още на 18.07.2014 г., по който купувач е бил В. С. Ц..

Окончателното придобиване през 2018 г. било предшествано от продължителен гражданскоправен спор за собствеността върху имота, а тя не е била страна нито по предварителния договор, нито като купувач по окончателния нотариален акт. Участието ѝ при продажбата през септември 2018 г. е било обусловено от режима на съпружеската имуществена общност. За дохода от продажбата е подала ГДД по чл.50 ЗДДФЛ и е внесла данък по общия ред. Относно продажбата през 2019 г. на 551/3364 ид.ч. от поземлен имот в [населено място], местн."Рудищата", се поддържа, че сделката е извършена след прекратяване на брака и представлява разпореждане с дял от съсобствен имот, придобит по време на брака. Не са били извършвани действия по урегулиране, разделяне, застрояване, подобряване, реклама или професионално предлагане на имота. В нотариалния акт е уговорено полагащата ѝ се продажна цена да бъде преведена по сметката на В. Ц., което според нея също опровергава извода, че тя е поддържала собствен търговски оборот. Иска отмяна на РА в оспорената част и присъждане на сторените по делото разноски. В с.з. жалбоподателката, редовно призована, не се явява, представлява се от адв.Д., която поддържа жалбата. С молба от 16.07.2026 г. изразява становище, с което моли Съда да отмени РА в оспорената част. Претендира разноски по списък.

Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез юк.З. оспорва жалбата и моли Съда да я отхвърли. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение. В писмени бележки излага подробни съображения за неоснователност на жалбата.

Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на Директора на дирекция ОДОП-гр.С. е връчено на жалбоподателя на 25.08.2025 г. (л.39). Жалбата е подадена на 09.09.2025 г. (л.5). Съгласно чл.60, ал.6 ГПК когато последният ден от срока е неприсъствен, срокът изтича в първия следващ присъствен ден. Ето защо същата е процесуално допустима и следва да бъде разгледана по същество.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221024002618-020-001/30.05.2024 г. (л.42), издадена от П. Г. Г., Началник сектор "Ревизии" в отдел "Ревизии" към дирекция "Контрол" при ТД на НАП-С., е възложена ревизия на жалбоподателката за установяване на задължения за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на едноличен търговец и за данък върху годишната данъчна основа по чл.17 ЗДДФЛ за 2018 г. и 2019 г. Заповедта е връчена по електронен път на 05.06.2024 г. За ръководител на ревизията е определен Т. Б. Н., а в състава на ревизиращия екип е включена М. А. К.. Срокът за извършване на ревизията е продължен до 04.11.2024 г., за което от органа, възложил ревизията, са издадени ЗИЗВР № Р-22221024002618-020-002/04.09.2024 г. и № Р-22221024002618-020-003/04.10.2024 г.

Със Заповед № РД-02-849/31.10.2022 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.40) са определени органите, които изпълняват функциите по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК, сред които е и П. Г. Г., а конкретното производство е разпределено на определения екип посредством информационната система "Контрол".

В хода на ревизионното производство е издадено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице от 23.08.2024 г. В отговор е заявено, че относимите документи и обяснения са предоставяни при предходна проверка за съпоставка на имущество и доходи на физическо лице, приключила с Протокол № ПФ-22221023000777-073-001/30.05.2024 г. С Протокол за присъединяване на документи № Р-22221024002618-ППД-001/18.06.2024 г. към

ревизионната преписка са присъединени доказателства от тази проверка. Извършени са справки в Имотния регистър за притежаваното от жалбоподателката имущество и извършените вписвания, отбелязвания и заличавания.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221024002618-092-001/18.11.2024 г., връчен електронно на 03.12.2024 г. Срещу констатациите на РД е подадено писмено възражение. Възражението е разгледано от издателите на РА и е отхвърлено като неоснователно.

Ревизията приключва с РА № Р-22221024002618-091-001/07.02.2025 г., издаден от П. Г. Г. - орган, възложил ревизията, и Т. Б. Н. - ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 24.02.2025 г.

С РА на жалбоподателката са установени допълнителни задължения за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на едноличен търговец за 2018 г. и 2019 г. в общ размер на 11 587 лв. и лихви в общ размер на 6 957,98 лв. Определените задължения са основани на извода, че през ревизираните периоди жалбоподателката е извършвала стопанска дейност по занятие, изразяваща се в придобиване и продажба на недвижими имоти, поради което доходите ѝ подлежат на облагане по реда на чл.26, ал.7 във вр. с чл.48, ал.2 ЗДДФЛ.

Ревизиращите са приели, че М. Б. е местно физическо лице по смисъла на чл.4, ал.1 ЗДДФЛ. Установено е, че тя е сключила граждански брак с В. С. Ц. на 21.11.1999 г., прекратен с влязло в сила решение на 27.02.2019 г. За 2018 г. жалбоподателката е подала ГДД по чл.50 ЗДДФЛ, в която е декларирала доходи от трудови правоотношения и доходи от прехвърляне на права и имущество. За 2019 г. не е подадена ГДД.

Приходните органи са извършили анализ на сделките с недвижими имоти на жалбоподателката и В. Ц. и за периоди, предхождащи ревизирания. За периода от 2009 г. до 2013 г. са описани девет покупки и продажби на недвижими имоти, а за периода от 2014 г. до 2017 г. - осемнадесет сделки. Посочено е, че значителна част от имотите са придобивани и отчуждавани при действието на режима на съпругеската имуществена общност. Към анализа са включени и сделки след ревизираните периоди, осъществени през 2020 г., 2021 г. и 2022 г.

Ревизията е приела, че множеството сделки не са инцидентни, а образуват трайна и целенасочена дейност, чийто предмет и обем изискват делата да се водят по търговски начин. Като обстоятелства, подкрепящи този извод, са посочени възмездният начин на придобиване на повечето имоти, последващото им отчуждаване, положителната разлика между покупните и продажните цени, придобиването на част от имотите при публична продажба, обособяването на самостоятелни обекти и продажбата им на различни купувачи. Счел е, че реалното осъществяване на този обем сделки предполага набиране на финансов ресурс, участие в тръжни процедури, поддръжка на имотите, организиране на огледи и изповядване на сделки, поради което дейността носи белезите на търговска.

По участието на жалбоподателката приходните органи са изхождали от обстоятелството, че процесните имоти са придобити при действието на брака и са били съпругеска имуществена общност. Прието е, че двамата съпрузи имат равни права върху общите вещи и че разпореждането с недвижимо имущество в режим на СИО се извършва съвместно. Оттук е направен изводът, че жалбоподателката е участвала в дейността и че получените доходи следва да бъдат разпределени поравно между съпрузите, независимо кой е водил преговорите, кой е осигурил средствата и по чия банкова сметка е постъпила продажната цена.

За 2018 г. като облагаема по реда на чл.26, ал.7 ЗДДФЛ е квалифицирана продажбата на апартамент №39 с идентификатор 68134.1005.184.2.39, със застроена площ 85,49 кв.м, находящ се в [населено място],[жк], [жилищен адрес]. С Нотариален акт № 66, том II, рег.№ 5744, дело №

243/2018 г. от 12.04.2018 г. А. П. А. и В. А. Б. са продали имота на В. С. Ц. за сумата 109 526,48 лв. В нотариалния акт като купувач е посочен В. Ц..

С Нотариален акт №66, том IV, рег.№ 15035, дело №597/2018 г. от 14.09.2018 г. В. С. Ц. и М. Л. Б. са продали при равни квоти същия апартамент на Р. С. К. и К. С. В. за сумата 102 000 евро, с левова равностойност 199 494,66 лв.

Към жалбата са представени предварителен договор от 18.07.2014 г. и съдебни актове във връзка със спора относно собствеността върху апартамент. От предварителния договор се установява, че като купувач е посочен В. С. Ц.. Продавачите са поели задължение да прехвърлят имота в определен срок, а купувачът - да заплати уговорената цена. От представените съдебни решения се установява, че след сключването на договора е възникнал спор относно собствеността и действието на завещателно разпореждане, който е разрешен по съдебен ред. Окончателното нотариално прехвърляне през 2018 г. е осъществено след приключване на този спор.

В ГДД за 2018 г. жалбоподателката е декларирала доход от прехвърляне на права или имущество, свързан с продажбата на апартамент. При ревизията е прието, че сделката не следва да се облага по общия ред, а като доход от стопанска дейност на физическо лице, което е търговец по смисъла на ТЗ. Върху определената данъчна основа е приложена данъчна ставка 15 на сто, в резултат на което е установен годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ в размер на 6 747 лв.

При административното обжалване е констатирано, че за 2018 г. жалбоподателката е внесла данък върху годишната данъчна основа по чл.17 ЗДДФЛ в размер на 4 471,07 лв. и лихва в размер на 304,07 лв. Решаващият орган е приел, че към 01.05.2019 г. изискуемите насрещни суми следва да се прихванат до размера на по-малката, поради което е намалил определената с РА лихва за годишния и авансов данък на ЕТ от 4 385,87 лв. на 1 281,80 лв., без да промени главницата от 6 747 лв.

За 2019 г. като облагаема стопанска дейност е квалифицирана продажбата на идеални части от поземлен имот с идентификатор 04234.6984.17, с обща площ 3364 кв.м, находящ се в землището на [населено място], район П., местност "Рудищата". С Нотариален акт № 180, том II, рег.№ 8617, дело №357/2019 г. от 19.06.2019 г. В. С. Ц., М. Л. Б. и други съсобственици са продали на съсобственика "Валибиер" ООД притежаваните от тях идеални части от имота.

По силата на нотариалния акт жалбоподателката е продала 551/3364 идеални части за сумата 16 500 евро, с левова равностойност 32 271,19 лв. В договора е посочено продажната цена за нейния дял да бъде преведена по банкова сметка на В. С. Ц..

Решение № 1027/15.08.2025 г. (л.31) е издадено от Д. Х. К., Зам.-директор на дирекция ОДОП С., оправомощен със Заповед № ЗЦУ-ОПР-16/09.06.2023 г. (л.37) и Заповед № З-ЦУ-30-1138/04.08.2025 г. (л.38) на Изпълнителния директор на НАП. В решението е проследена документално доказаната цена на придобиване на тези идеални части. С Нотариален акт № 101, том I, рег.№ 4044, дело № 95/2017 г. от 29.03.2017 г. по време на брака са придобити 1641/3364 ид.ч. за 6 000 лв., а с Нотариален акт № 8, том II, рег.№ 6187, дело № 190/2017 г. от 17.05.2017 г. - още 420/3364 ид.ч. за 5 000 лв. Общата цена за придобитите 2061/3364 ид.ч. е 11 000 лв. Решаващият орган е определил документално доказаната цена на придобиване на продадените от жалбоподателката 551/3364 идеални части на 2 942,34 лв.

При разлика между продажната цена 32 271,19 лв. и цената на придобиване 2 942,34 лв. е определена данъчна основа 29 328,85 лв. При данъчна ставка 15 на сто годишният и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ е изчислен на 4 399,33 лв. Първоначално установеният с РА данък от 4 840 лв. е намален на 4 399,33 лв., а лихвата от 2 572,11 лв. - на 2 412,47 лв.; а е потвърден резултатът по ЗДДФЛ за данък върху годишната данъчна основа по чл.17 за 2018 г.

В хода на съдебното производство се представиха следните писмени доказателства:

Представени от жалбоподателя: в с.з. на 07.05.2026 г. – Решение № 3541 от 30.03.2026 г. по адм. дело № 1930/2026 г. на ВАС.

Представени от ответника: в с.з. на 26.02.2026 г. – справка за валидността на електронните подписи, използвани в хода на производство с УИН № Р-22221024002618; в с.з. на 07.05.2026 г. – Заповед № 3-ОПР-30-23/07.04.2025 г.; молба за отпуск; заповед за разрешаване на отпуск № 3202/21.07.2025 г.; справка за използваните служебни адреси на органите в ревизионното производство.

Представени от "Информационно обслужване" АД справки относно издадени квалифицирани удостоверения за квалифициран електронен подпис на П. Г. Г., Т. Б. Н., М. А. К. и Е. М. Н. (л.137). При така установеното от фактическа страна Съдът достигна до следните правни изводи:

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК, в предвидената форма и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от РД. РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административно-производствените правила, но дори и наличието на такива не е в състояние да доведат до отмяна на РА на това основание предвид задължението на Съда по чл.160, ал.4 ДОПК да разреши спора по същество.

Спазен е срокът по чл.109 ДОПК с оглед надлежното образуване на ревизионното производство. Същото е образувано в рамките на 5-годишния срок за първата ревизирана година - 2018 г.

Съгласно разпоредбата на чл.112, ал.2 ДОПК ревизията може да се възлага от: т.1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция; или т.2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. От Заповед № РД-01-849/31.10.2022 г. е видно, че ЗВР, последващите ЗИЗВР, РД и РА са издадени от компетентни органи на приходната администрация, както и че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията.

РД съдържа подробни правни и фактически основания, както и опис на доказателствата към него, съответни на изискванията по чл.117, ал.1 и ал.2 ДОПК за срока на издаването и съдържанието му. РД, ведно с допълнителните документи, доказателства и приложения, е връчен на дружеството по електронен път. От значение за процесния случай е, че не е възпрепятствано правото на защита на ревизираното лице и на възможността му да подаде възражение срещу РД, което ревизираното лице е сторило. Изпълнено е изискването по чл.115, ал.2 ДОПК ревизиращите органи да установят всички факти от значение за резултатите от ревизията и непосредствено да се запознаят с всички доказателства. Актовете на органите по приходите са връчвани на ревизираното лице и същото е могло своевременно да защити правата си като представи доказателства.

РА отговаря на изискванията за съдържание по чл. 120, ал. 1 ДОПК предвид препращането към мотивите на РД, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. РД и РА са издадени от компетентни органи, такива на които е възложено извършването на ревизията, по силата на което са компетентни по издаването на РД, както и по силата на изричното оправомощаване за издаването на РА, извършено от компетентен орган.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели.

Съгласно чл.3 ЗЕДЕУУ (ред. - ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл.3, т.35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския

парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

Съгласно чл.4 ЗЕДЕУУ, автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на запис в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях "усъвършенстван електронен подпис" означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл. 26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а "квалифициран електронен подпис" означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото са представени удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги със съдържанието по чл.24, ал.1 ЗЕДЕУУ, обосновава извод за това, РА е издаден от посочените в него органи по приходите и е подписан от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал.3 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

Според чл.28, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър (база данни), в който публикува удостоверенията, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Последната разпоредба е доразвита в чл.37, ал.2 от Наредбата за дейността на доставчиците на удостоверителни услуги, реда за нейното прекратяване и за изискванията при предоставяне на удостоверителни услуги, според която регистърът съдържа: 1. удостоверенията за квалифициран електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик на удостоверителни услуги; 2. списък на издадените удостоверения за квалифициран електронен подпис; 3. списък на прекратените удостоверения; 4. удостоверения за време за представяне на електронен подпис, създаден за определен електронен документ, в случаите, когато такива се издават от

доставчика на удостоверителни услуги; 5. информация по чл.28, ал.3 ЗЕДЕУУ. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информация относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия.

Видно е от публичния регистър <https://www.stampit.org/bg/page/812>, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от "Информационно обслужване" АД, с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичния регистър, поддържан от доставчика на удостоверителни услуги и достъпен на адрес: <https://www.stampit.org/bg/page/812>, може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. Справката в този регистър показва, че към датата на РА подписалите го лица са притежавали издадени и валидни удостоверения за професионален електронен подпис.

От справка в публичния регистър <https://www.stampit.org/bg/page/812> е видно, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията, както и че органите по приходите, извършили ревизията, са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА. От това се установява, че към датите на издаване на оспорения РА, заедно с приложените към него РД, ЗВР и ЗИЗВР, квалифицираните подписи са валидни и са издадени на органите по приходи, подписали електронните документи.

На следващо място, наличието на КЕП на органите, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, се установява по категоричен начин от приетото по делото удостоверение, издадено от трето лице, издател на КЕП – "Информационно обслужване" АД. От същото се установява, че към датите на издаване на оспорения РА, заедно с приложените към него РД, ЗВР и ЗИЗВР, квалифицираните подписи са валидни и са издадени на органите по приходи, подписали електронните документи. Ето защо Съдът намира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са надлежно подписани.

По приложението на материалния закон Съдът намира следното:

Съгласно чл.26, ал.7 ЗДДФЛ по реда на 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. Данъчната основа в тези случаи се формира по реда, приложим за едноличните търговци, а данъкът е в размер 15 на сто съгласно чл.48, ал.2 ЗДДФЛ.

Разпоредбата на чл.26, ал.7 ЗДДФЛ не създава самостоятелно данъчноправно понятие за търговец. Тя препраща към критериите на ТЗ. Съгласно чл.1, ал.1 ТЗ търговец е всяко физическо или юридическо лице, което по занятие извършва някоя от изброените в разпоредбата сделки. От значение за настоящия спор са покупката на стоки или други вещи с цел препродажба и покупката, строежът или обзавеждането на недвижими имоти с цел продажба. По силата на чл.1, ал.3 ТЗ за търговец се смята и всяко лице, образувало предприятие, което по предмет и обем изисква делата му да се водят по търговски начин.

Качеството "търговец" не зависи единствено от наличието на регистрация като ЕТ. За приложението на чл.26, ал.7 ЗДДФЛ обаче следва да бъде доказано, че конкретното физическо лице лично и по занятие осъществява търговски сделки или е образувало собствено предприятие. Не е достатъчно лицето да е страна по отделна възмездна сделка, да е реализирало печалба или да е било съсобственик на продаденото имущество.

Дейност по занятие е трайна, повтаряща се и организирана дейност, насочена към извличане на доход, при която отделните сделки са проявление на една обща стопанска организация. Предварителната цел за препродажба е елемент от търговския характер на покупката по чл.1, ал.1 ТЗ и следва да се преценява към момента на придобиване на конкретната вещ. Целта може да бъде установена с всички допустими доказателства, включително чрез последователността на действията, срока на притежание, характера на извършените подобрения и начина на пазарна реализация, но не може да се предполага само от настъпилата впоследствие продажба.

По силата на чл.13, ал.5 ЗДДФЛ освобождаванията по чл.13, ал.1 и ал.2 не се прилагат за доходи от стопанска дейност като търговец по смисъла на ТЗ. Тази норма предполага, а не създава качеството на търговец. Ето защо първо следва да бъде установено, че доходът произтича от стопанска дейност на конкретното лице, и едва след това да се преценява неприложимостта на освобождаванията. Не може търговският характер да се извежда обратно само от това, че дадена продажба не отговаря на условията за необлагаем доход.

Приходната администрация носи доказателствената тежест да установи фактите, обуславящи възникването и размера на допълнително определеното публично задължение. Ревизията не е проведена по особения ред на чл.122 и сл. ДОПК по отношение на спорната квалификация и за нея не се прилага презумпцията по чл.124, ал.2 ДОПК. Следователно органите по приходите следва да докажат не само осъществяването на продажби и размера на получените цени, но и обстоятелствата, от които следва, че М. Б. лично е действала като търговец.

От съществено значение е разграничението между вещноправното участие в една сделка и упражняването на стопанска дейност. Имотите, придобити по време на брака при съвместен принос, са съпругеска имуществена общност. Съгласно чл.24 СК съпрузите имат равни права върху общото имущество, а разпореждането с недвижима вещь в режим на СИО се извършва съвместно. Участието на двамата съпрузи в нотариалния акт за продажба е необходимо за валидността на разпореждането, но не доказва само по себе си, че всеки от тях е организирал по занятие придобиването и продажбата.

Също така гражданскоправното разпределяне на дохода от общото имущество между съпрузите не води автоматично до извод, че и двамата са отделни търговци. Член 26, ал.7 ЗДДФЛ облага дохода на конкретното физическо лице, което носи качеството търговец. Законът не познава неопределено "семеино предприятие", чиято търговска дейност да се приписва без разграничение на всеки съпруг. Необходимо е да бъде установено личното участие на съответното лице в организацията и извършването на дейността.

В Решение № 3541 от 30.03.2026 г. по адм.дело № 1930/2026 г. ВАС е приложил тези критерии към същата фактическа съвкупност. ВАС е приел за необосновани и вътрешнопротиворечиви изводите на първоинстанционния съд относно търговския характер на сделките на В. Ц. през 2018 г., 2019 г., 2021 г. и 2022 г. Посочено е, че общият брой на сделките и размерът на получените приходи не са достатъчни, когато не е установено лицето да е предприело активни действия за пазарна реализация, използвайки средства, подобни на тези на производител, търговец или доставчик на услуги. ВАС се е позовал на разрешенията, дадени от Съда на Европейския съюз по съединени дела C-180/10 и C-181/10, според които обикновеното упражняване на правото на собственост само по себе си не представлява икономическа дейност. Броят и мащабът на продажбите, продължителността на периода и размерът на приходите могат да бъдат относими индиции, но не са самостоятелно решаващи. От значение е дали лицето предприема активни действия за продажба, като извършва устройствена подготовка, разделяне, изграждане на инфраструктура, строителство, професионална реклама или използва други средства, характерни за пазарен оператор.

Макар решението да не формира сила на пресъдено нещо спрямо М. Б., като е постановено по отношение на друг данъчен субект, то е пряко относимо към настоящия спор. Предмет на преценката са същите семейни сделки, същият период, еднаква теза на приходната администрация и паралелни ревизионни производства, проведени от същия ревизиращ екип. Отклонение от окончателната правна оценка на ВАС би било оправдано само при наличие на други конкретни доказателства, че жалбоподателката лично е осъществявала търговска дейност. Такива доказателства по делото не са събрани.

В административните актове не са индивидуализирани действия на М. Б. по търсене и подбор на имоти с инвестиционна цел, участие в публична продажба, осигуряване на финансиране, възлагане на строителни или преустройствени дейности, промяна на предназначение, разделяне на имоти, публикуване на обяви, сключване на договори с брокери, организиране на огледи и преговори или поддържане на счетоводство и банкова сметка за търговска дейност. Общото предположение, че значителният брой сделки неизбежно е изисквал организация, не установява кой е създал и управлявал тази организация.

Не е доказано жалбоподателката системно да е получавала продажните цени и да ги е реинвестирала в нови имоти като част от повтарящ се оборотен цикъл. За продажбата през 2019 г. е установено, че сумата, отнасяща се до нейния дял, е следвало да бъде преведена по сметка на В. Ц.. За продажбата през 2018 г. органите не са установили по коя сметка е постъпила цената и как жалбоподателката е разполагала с нея. Не са проследени последващи придобивания, финансирани лично от нея с тези средства.

Изложените от ответника обстоятелства за придобиване на други имоти при публична продажба и за обособяване на отделни обекти биха могли да бъдат относими към дейността на лицето, което е предприемало тези действия. Те не могат автоматично да бъдат приписани на жалбоподателката поради факта, че част от имуществото е било СИО. По отношение на всеки данъчен субект следва да се установи

собствена дейност, а не само принадлежност на вещното право.

По конкретната сделка за 2018 г. формалният интервал между окончателното придобиване на апартамента на 12.04.2018 г. и продажбата му на 14.09.2018 г. е кратък, а разликата между покупната и продажната цена е значителна. Тези обстоятелства са индиции, но трябва да се преценят заедно с цялата история на придобиването. Предварителният договор е сключен още на 18.07.2014 г., почти четири години преди окончателната сделка, а прехвърлянето е било възпрепятствано от съдебен спор относно собствеността.

По предварителния договор и по окончателния нотариален акт като купувач е посочен В. Ц.. Жалбоподателката не е поемала договорното задължение за покупка и не е участвала като купувач при окончателното прехвърляне. Нейното право върху имота е възникнало по силата на режима на СИО. При тези факти не е доказано тя да е придобила имота с лична предварителна цел за препродажба.

Продажбата през септември 2018 г. е извършена от двамата съпрузи, защото разпореждането с общ недвижим имот изисква съвместното им участие. Не са установени извършени от жалбоподателката подобрения, преустройство, разделяне или други действия за повишаване на стойността и професионална реализация на апартамента. Реализираната ценова разлика може да бъде обяснена и с уговорената през 2014 г. цена, продължителността на спора и изменението на пазарните условия до 2018 г. Печалбата сама по себе си не доказва стопанска дейност по занятие.

Обстоятелството, че жалбоподателката е декларирала дохода от продажбата по общия ред, не определя окончателно правната квалификация, но показва, че сделката не е била укрита. Приходната администрация не е установила различен недеklarиран приход, а е преквалифицирала вече деклариранията продажба като дейност на нерегистриран ЕТ. За такава преквалификация обаче липсват доказателства за личното търговско качество на жалбоподателката.

Ето защо за 2018 г. не са налице предпоставките на чл.26, ал.7 ЗДДФЛ. Определеният годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ в размер на 6 747 лв. е установен при неправилно приложение на материалния закон.

Същият извод следва и по отношение на продажбата през 2019 г. Предмет на сделката са 551/3364 идеални части от съсобствен поземлен имот. Продажбата е извършена от няколко съсобственици на друг съсобственик. По естеството си това действие е съвместимо с прекратяване или реорганизиране на съсобствеността и с управление на лично имущество, а не непременно с професионална търговия с недвижими имоти.

Идеалните части са придобити през 2017 г. по време на брака. След прекратяване на брака жалбоподателката е разполагала с дял от общото имущество по силата на закона. Не е установено тя лично да е взела решение за първоначалното придобиване с цел последваща продажба. Липсват доказателства за урегулиране, разделяне на парцели, промяна на предназначение, изграждане на инфраструктура, строителство, реклама или използване на професионален посредник по нейно възлагане.

Уговорката продажната цена за дела на жалбоподателката да бъде преведена по сметката на В. Ц. не променя сама по себе си гражданскоправната принадлежност на вземането, но е относима към твърдението за собствено търговско предприятие. При липса на други доказателства тя не подкрепя извода, че жалбоподателката е получила средствата и ги е използвала в последваща стопанска дейност.

Положителната разлика между цената на придобиване и продажната цена не е достатъчна за квалифициране на дохода по чл.26, ал.7 ЗДДФЛ. Печалба може да бъде реализирана и при обикновено разпореждане с лично имущество. Необходима е връзка между печалбата и доказана организирана дейност по занятие на конкретното лице, каквато по делото не се установява.

Следователно и годишният и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ за 2019 г. в размер на 4 399,33 лв. е установен при неправилно приложение на материалния закон.

Отмяната на квалификацията по чл.26, ал.7 ЗДДФЛ не означава, че доходът от всяко разпореждане с недвижимо имущество непременно е необлагаем. ЗДДФЛ съдържа самостоятелен режим за доходите от прехвърляне на права или имущество по чл.33 и освобождавания по чл.13, ал.1, чието приложение зависи от конкретните предпоставки. В настоящото производство обаче предмет на съдебен контрол са установените с РА задължения за годишен и авансов данък на ЕТ по чл.48, ал.2 във вр.с чл.26, ал.7 ЗДДФЛ. Съдът не може да замени изцяло фактическото и правното основание на оспореното задължение и да установи за първи път друг по вид данък по чл.17 и чл.33 ЗДДФЛ, който не е определен с РА в

обжалваната част. Това би излязло извън предмета на административното и съдебното оспорване и би довело до изменение във вреда на жалбоподателката, забранено от чл.160, ал.5 ДОПК. Приходната администрация не е доказала М. Б. лично да е осъществявала по занятие покупка и продажба на недвижими имоти или да е образувала предприятие по смисъла на чл.1, ал.3 ТЗ. Броят на семейните сделки, режимът на СИО и реализираната положителна разлика между цените не могат да заместят доказването на лични активни действия, организация и търговска цел на конкретното задължено лице. Жалбата е основателна и РА следва да бъде отменен в оспорената част.

Лихвите са акцесорни спрямо главните публични задължения. След като не се дължат главниците за 2018 г. и 2019 г. като годишен и авансов данък на ЕТ по ЗДДФЛ, не се дължат и определените върху тях лихви в размер на 1 281,80 лв. и 2 412,47 лв.

При този изход на спора претенцията на жалбоподателката за присъждане на разноски е основателна. По делото са доказани разноски в общ размер на 496,10 евро, от които 5,26 евро държавна такса и 490,84 евро адвокатско възнаграждение с включен ДДС. Възражението на ответника за прекомерност е неоснователно. Делото е с голям обем на административната преписка, включва спор относно компетентност и електронни подписи, подробен анализ на сделки с недвижими имоти за продължителен период, съпоставка с паралелно ревизионно производство и приложение на данъчното, търговското и семейното право. Заплатеното възнаграждение не е несъразмерно на фактическата и правната сложност на спора.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1, предл.предпоследно и чл.161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс Съдът

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22221024002618-091-001/07.02.2025 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., в частта, изменена и потвърдена с Решение № 1027/15.08.2025 г., издадено "за" Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно установените на М. Л. Б., ЕГН: [ЕГН], задължения за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на едноличен търговец, както следва:

за 2018 г. - главница в размер на 6 747 лв. и лихва в размер на 1 281,80 лв.;

за 2019 г. - главница в размер на 4 399,33 лв. и лихва в размер на 2 412,47 лв.

ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП да заплати на М. Л. Б., ЕГН: [ЕГН], разноски по делото в размер на 496,10 евро (четиристотин деветдесет и шест евро и 10 евроцента).

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщението.

СЪДИЯ: