

# РЕШЕНИЕ

№ 16554

гр. София, 29.04.2026 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 16 състав, в публично заседание на 28.01.2026 г. в следния състав:**

**СЪДИЯ: Ася Тодорова**

при участието на секретаря Елица Делчева, като разгледа дело номер **12340** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството по делото е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) и е образувано по жалба от Н. Л. Х. ЕГН [ЕГН], с адрес: [населено място], [улица] срещу Ревизионен акт № Р-22221422005523-091-001/21.07.2023 г., издаден от Г. Д. П., на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и Р. К. Т., на длъжност Главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, в частта, изменена и потвърдена с Решение № 1648/17.11.2023 г. на Директор на Дирекция ОДОП С., с която на Н. Л. Х. са определени задължения за годишен и авансов данък на ЕТ по Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) за данъчни периоди от 2016 г. до 2020 г. в размер на 62 869,57 лева и съответните лихви за забава в размер на 26 241,58 лева, задължения по Кодекса за социално осигуряване (КСО) за държавно обществено осигуряване (ДОО) в размер на 19 678,08 лева и съответните лихви за забава в размер на 8 221,34 лева, за допълнително задължително пенсионно осигуряване (ДЗПО) в размер на 6 858,00 лева и съответните лихви за забава в размер на 2 905,07 лева и по Закона за здравното осигуряване (ЗЗО) в размер на 9 744,00 лева и съответните лихви за забава в размер на 4 044,37 лева за периоди от 2016 г. до 2020 г. Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения РА, като издаден в нарушение на материалния закон и при съществени процесуални нарушения. Твърди, че като физическо лице не е длъжен да води счетоводна дейност. Сочи, че е налице съществено процесуално нарушение, тъй като ревизията е извършена на физическото лице, а пък задълженията са установени на ЕТ. Счита, че извършените от него три продажби на недвижими имоти не могат да се третират като приходи от дейност по занятие. Оспорва извода на органите по приходите, че извършените от

жалбоподателя три броя продажби на недвижими имоти нямат инцидентен характер и следва да се квалифицират като търговска дейност. Сочи, че извършените от него три броя продажби на недвижими имоти са за петгодишен период, като между втората и третата сделка има повече от две години разлика, както и, че други последващи сделки извън ревизирия период не е извършвал, а години преди него е продал идеални части от наследствени имоти. Сочи, че съгласно трайно установената съдебна практика, за да се определи дейността му като търговска, като дейност редовно или по занятие, се предполага, че лицето има намерение да превърне тази дейност в източник на постоянен доход, като това намерение е видно, ако лицето системно с цел придобиване на доход извършва определени дейности в свой частен интерес. Излага съображения, че системността може да се проявява както чрез системно регулярно получаване на доход, така и чрез продължителност и/или многократност на действията, което не е налице в конкретния случай. Освен това не е отчетено, че имотите са придобити на етап груб строеж или право на строеж, като органите по приходите не са съобразили направените разходи по довършването им. Подробни съображения се излагат за това, че в оспорения РА не се сочи производството да е протекло по реда на чл. 122 от ДОПК, в тази връзка, доколкото определянето на задълженията на ревизираното лице е станало по реда на чл. 17 от ЗДДФЛ, то органите по приходите е следвало да определят общата годишна данъчна основа от сумите на годишните данъчни основи по чл. 25, чл. 30, чл. 32, чл. 34 и чл. 36 от ЗДДФЛ, намалена както с предвидените данъчни облекчения по ЗДДФЛ, така и със сторените разходи по довършване на трите броя апартаменти, като в хода на ревизионното производство на ревизираното лице не е предоставена възможност да докаже този факт. Сочи се, че органите по приходите са смесили производството по общия ред и това по реда на чл. 122 от ДОПК, като са възприели наличие на „доходи от друг източник“, без да установят на свой ред при условията на пълно и главно доказване какъв точно е източникът на дохода и дали посочените в ревизионния акт суми могат да бъдат квалифицирани като доход. Сочат се несъответствия между констатациите в РА и РД към него и действително установените в хода на ревизионното производство факти и обстоятелства. Твърди, че в хода на ревизионното производство оспорващият е оказал пълно съдействие на органите по приходите чрез представяне на всички поискани документи, че е представил декларация за съгласие за предоставяне на банкови сведения за сметките му в Банка ДСК, за останалите си банкови сметки е представил съответните банкови извлечения, както и, че декларираното от лицето с декларацията по чл. 124, ал. 3 от ДОПК недвижимо имущество кореспондира изцяло и с разкритото такова от органите по приходите в хода на ревизионното производство. Оспорват се изводите на органите по приходите, че Н. Л. Х. е отдавал под наем притежаваните от него недвижими имоти, като собственик е бил задължен да разкрие партиди към съответните комуникационни дружества, начисляваните сметки са в минимален размер, като в някои са начислявани единствено съответните такси без реално потребление, той лично е живеел в някои от апартаментите, както и в тях са отседнали негови близки, допускател е и майстори, които е трябвало да довършат жилищата. По отношение на апартамент № 8 в [населено място], кв. В. Л., [улица], ет. 4 сочи, че същият е използван за жилищни нужди от него и приятелката му, тъй като по отношение на апартамента му на [улица], където е постоянният му адрес, от предишния собственик е запазено безвъзмездно право на ползване на недвижимия имот. По отношение на апартамент № 9 в кв. В. Л., [улица], ет. 4 сочи, че за периода от 01.01.2016 г. до 31.12.2017 г. е обитаван безвъзмездно от Р. Л. Х., а след продажбата му в периода от 01.01.2018 г. до 31.12.2020 г. същото лице е обитавало безвъзмездно апартамент № 12, находящ се в [населено място], [улица]. По отношение на

апартамент № 11, находящ се в [населено място], кв. В. Л., [улица], ет. 4 сочи, че посоченият апартамент е обитаван безвъзмездно за периода от 01.01.2016 г. до 21.10.2020 г. от Т. М. С. и П. Х. Й., които са от В., отседнали са в апартамента при пътуванията си до С., след което апартаментът е закупен от същите лица. По отношение на апартамент № 11 в [населено място], [улица], ет. 3 сочи, че същия апартамент са обитавали с непълнолетната му дъщеря по време на допуснатите от съда лични контакти, водил е дълъг спор за родителските права, като с решение на СРС е определен режим на лични контакти с дъщеря му всяка първа и трета събота и неделя от месеца с престиване, както и петнадесет дни през лятото. Иска се от съда да отмени издадения на жалбоподателя РА в оспорената част.

Производството е по реда на чл. 226 от АПК, образувано е след решение на Върховен административен съд № 11652 от 18.11.2025 г., постановено по адм.д. № 894/2025 г., с което е отменено решение № 26895 от 12.12.2024 г., постановено по адм.д. № 2550/2024 г. по описа на АССГ, с което е прогласена нищожността на оспорения РА и преписката е изпратена на директора на ТД на НАП – С. за администриране и произнасяне съобразно мотивите на съдебния акт и делото е върнато за ново разглеждане от друг състав на АССГ. Върховен административен съд е посочил, че ревизионният акт не е опорочен от обстоятелствата, че ревизията е възложена и в състава на издалите го органи по приходите като възложител на ревизията е участвал орган по приходите от друга териториална дирекция, щом ревизията е проведена в компетентната териториална дирекция, а възложилият е от кръга на тези по чл. 12, ал. 6, изр. първо от ДОПК и е определен по реда на чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК от директора на компетентната дирекция. Включването в персоналните предели на заповедта по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК на длъжностни лица от състава на друга териториална дирекция не е в противоречие с правилото на чл. 11, ал. 1, т. 1 от ЗНАП. Директорът и в тази хипотеза организира и ръководи териториалната дирекция в териториалния обхват, отреден с решението на управителния съвет по чл. 5, ал. 5, т. 5 от ЗНАП, като не е дължимо отношение на субординация между териториалния директор и адресатите на заповедта му.

В съдебно заседание, жалбоподателят, лично и чрез процесуалния си представител по пълномощие надлежно упълномощен адвокат, поддържа жалбата по изложените в същата подробни съображения. Претендира присъждане на сторените съдебни разноски за всички съдебни инстанции съгласно списък, който представя. Допълнителни съображения са изложени в депозираните по делото писмени бележки от адв. И. Т..

Ответникът Директорът на Дирекция ОДОП С., чрез процесуалния си представител по пълномощие надлежно упълномощен юрисконсулт, оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли като неоснователна. Изразява становище, с което поддържа констатациите и правните доводи в оспорения ревизионен акт (РА) по мотиви, изложени в потвърдителното решение на Директор на Дирекция ОДОП С.. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение съгласно списък, който представя.

По делото са представени и приети като доказателства документите, съдържащи се в административната преписка по издаване и обжалване по административен ред на ревизионния акт, в това число доказателства, удостоверяващи притежаване на КЕП от лицата, подписали в съответното длъжностно качество РА, РД и ЗВР и ЗИЗВР, ведно с оптичен носител, на който се съдържат електронните документи и файловете, генерирани при подписването им с квалифициран електронен подпис, допълнително събрани в производството по адм.д. № 2550/2024 г. по описа на АССГ писмени и гласни доказателства, приобщено в настоящото производство, приобщено заключение по назначената по адм.д. № 2550/2024 г. съдебно-оценителна експертиза.

Съгласно приетото по делото без оспорване от страните заключение по назначената съдебно-оценителна експертиза относно апартамент № 9, самостоятелен обект с ид.н. 68134.608.181.1.9, находящ се в [населено място],[жк], [улица], ет. 3 съгласно обобщенията в раздел IV стр. 13, 14, 15 от заключението се установява, че същият е закупен като право строеж за 9 980,00 лева, стойността на довършителните работи до шпакловка и замазка, заплатени от Н. Л. Х. са на стойност 104 900,00 лева, същият е продаден за 125 173,00 лева, т.е разликата между цената на придобиване през 2012 г. и тази на продажбата му през 2017 г. е 10 293,00 лева, а не 115 193 лева, както е прието от органите по приходите в РА; относно апартамент № 9, самостоятелен обект с ид.н. 68134.626.175.1.9, находящ се в [населено място],[жк], [улица], ет. 4 съгласно обобщенията в раздел IV стр. 13, 14, 15 и 16 от заключението се установява, че същият е закупен като право на строеж за 6 100,00 лева, стойността на довършителни работи до шпакловка и замазка, заплатени от Н. Л. Х. са на стойност 144 360,00 лева, съгласно заключението на задача 1.3 за СМР и обзавеждането са установени на база осреднени цени за аналогични такива в размер на 3 768,53 лева, съгласно дадените заключения и разяснение на ВЛ в съдебно заседание от разликата трябва да се намали и обзавеждането, което е на база цени, които са към момента, коригирани с инфлационен индекс, т.е. направените разходи за обзавеждане следва да се прибавят към направените разходи за апартамента, апартаментът е продаден за 168 405,83 лева, т.е разликата между цената на придобиване през 2005 г. и тази на продажбата му през 2018 г. е 14 177,30 лева, а не 162 305,83 лева, както е прието от органите по приходите в оспорения РА; относно апартамент № 11, самостоятелен обект с ид.н. 68134.626.175.1.11, находящ се в [населено място],[жк], [улица], ет. 4 съгласно обобщенията в раздел IV стр. 13, 14, 15 и 17 от заключението се установява, че същият е закупен като право на строеж за 17 740 ,00 лева, стойността на довършителни работи до шпакловка и замазка, заплатени от Н. Л. Х. са на стойност 75 950,00 лева, съгласно заключението на задача 1.3 за СМР и обзавеждането са установени на база осреднени цени за аналогични такива за в размер на 2 479,52 лева, съгласно дадените заключения и разяснение на ВЛ в съдебно заседание от разликата трябва да се намали и обзавеждането, което е на база цени, които са към момента, коригирани с инфлационен индекс, т.е. направените разходи за обзавеждане следва да се прибавят към направените разходи за апартамента, апартаментът е продаден за 100 000 лева лева, т.е разликата между цената на придобиване през 2007 г. и тази на продажбата му през 2020 г. е 3 830,48 лева, а не 82 260 лева, както е прието в оспорения РА от органите по приходите.

По искане на жалбоподателя са разпитани в качеството на свидетели Т. М. С. и И. Б. М.. Свидетелката Т. М. С. заявява, че от 2015 г. жалбоподателят е предоставил на семейството ѝ за безвъзмездно ползване апартамент № 11 на [улица], ет. 4, като тя и съпругът са го закупили от Н. Л. Х. през 2020 г. Според свидетеля Т. М. С. на четвъртия етаж има общо 5 апартамента, като още от момента на нанасянето им в апартаменти № 8 и № 9 са живяли Н. Л. Х. и брат му. Свидетелката И. Б. М. твърди, че познава жалбоподателя, тъй като от 2015 г. почиства жилищната кооперация. Според нея същият и брат му живеят там в отделни апартаменти.

Съдът, като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, становищата на страните и съобрази приложимия закон, намира за установено от фактическа страна следното: Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221422005523-020-001/19.10.2022 г., издадена от Г. Д. П., на длъжност Началник сектор “Ревизии” в Дирекция “Контрол” при ТД на НАП Б., оправомощена със заповед № РД-01-245/05.05.2022 г. на Директора на ТД на НАП С. във връзка със заповед № З-ЦУ-753/05.05.2022 г. на Заместник - изпълнителния директор на НАП, оправомощен със заповед № З-ЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. и заповед № З-ЦУ-1867/19.10.2022 г. на Изпълнителния директор на НАП, връчена на ревизираното лице по електронен път на 09.11.2022

г. съгласно удостоверение за извършено връчване по електронен път в ИС „Контрол“ на л. 60 от адм.д. № 2550/2024 г. по описа на АССГ, е възложено извършването на ревизия на Н. Л. Х. за определяне на задълженията за данък върху годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ и за годишен и авансов данък на ЕТ по ЗДДФЛ за данъчни периоди от 2016 г. до 2020 г., вноски за ДОО, ДЗПО и ЗО за периоди от 2016 г. до 2020 г. С посочената заповед е определен и ревизиращият екип. С последващи заповеди (ЗИЗВР), съответно от 01.02.2023 г. и от 08.03.2023 г., издадени от органа, възложил ревизията, е променен съставът на ревизиращия екип и е определен краен срок за приключване на ревизията до 07.04.2023 г.

В хода на ревизията с цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за определяне данъчните задължения на ревизираното лице са извършени редица процесуални действия, които подробно са описани в констативната част на изготвения ревизионен доклад (РД), неразделна част от ревизионния акт (РА) по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На Н. Л. Х. е връчено Уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК с зх. № Р-22221422005523-113-001/17.02.2023 г., с което лицето е уведомено, че данъчната основа на задълженията му по ЗДДФЛ и дължимите вноски по КСО и ЗЗО за ревизираните периоди ще бъде определена по особения ред поради наличието на предпоставките на чл. 122, ал. 1, т. 1, т. 2 и т. 5 от ДОПК - до започването на ревизията не е подадена декларация, когато задължението се определя по декларация; налице са данни за укрити приходи или доходи; документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци, липсват или са повредени до степен негодни за ползване. С ИПДПОЗЛ изх. № Р-22221422005523-040-003/17.02.2023 г. е изискано да се представят попълнени Декларации за имуществено състояние по чл. 124, ал. 3 от ДОПК за 2016 г., 2017 г., 2018 г., 2019 г. и 2020 г. С отговор вх. № 3983/06.04.2023 г. Н. Л. Х. е представил една попълнена декларация за имуществено състояние по чл. 124, ал. 3 от ДОПК за целия ревизиран период, справки за извършени плащания, преведени по сметки на НАП и погасени задължения с тях за 2017 г., 2018 г., 2019 г., 2020 г., 2021 г. и 2022 г. и банково извлечение за периода 01.01.2023 г. – 31.03.2023 г. по сметка в лева в Ю. България АД.

За резултатите от ревизионното производство е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221422005523-092-001/02.05.2023 г., връчен електронно на ревизираното лице на 28.06.2023 г. съгласно удостоверение за извършено връчване по електронен път в ИС „Контрол“ на л. 109 от адм.д. № 2550/2024 г. по описа на АССГ. По повод констатациите в РД жалбоподателят е подал възражение в предоставения му 14-дневен срок, което е прието за неоснователно.

Ревизията е приключила с Ревизионен акт № Р-22221422005523-091-001/21.07.2023 г., издаден от Г. Д. П., на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и Р. К. Т., на длъжност Главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията. С РА са възприети изцяло констатациите в РД и въз основа на тях на Н. Л. Х. са определени задължения за годишен и авансов данък на ЕТ по Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) в размер 63 682,50 лева и лихви за забава в размер на 26 674,49 лева за данъчни периоди от 2016 г. до 2020 г., задължения по Кодекса за социално осигуряване (КСО) за държавно обществено осигуряване (ДОО) в размер на 19 678,08 лева и лихви за забава в размер на 8 221,34 лева, за допълнително задължително пенсионно осигуряване (ДЗПО) в размер на 6 858,00 лева и лихви за забава в размер на 2 905,07 лева и по Закона за здравното осигуряване (ЗЗО) в размер на 9 744,00 лева и лихви за забава в размер на 4 044,37 лева за периоди от 2016 г. до 2020 г. РА е връчен електронно на ревизираното лице на 01.09.2023 г. видно от отбелязване върху същия.

Органите по приходите са констатирани, че Н. Л. Х. е местно физическо лице съгласно чл. 4 от ЗДДФЛ, данъчно задължено за доходи, произхождащи от източници в България и чужбина. За ревизирания период Н. Л. Х. няма участие в търговски дружества. За периода 01.01.2016 г. -

31.12.2020 г. Н. Л. Х. не е работил по трудови правоотношения. При извършена проверка в информационния масив на НАП е установено, че за ревизирания период лицето няма изплатени суми и/или удържан данък, декларирани по реда на чл. 73 от ЗДДФЛ. За периода ревизираното лице не е подало ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ. След направена справка в информационната система на НАП е констатирано, че Н. Л. Х. е неженен и има дъщеря А. Н. Х.. Свързани лица с ревизираното лице са Л. Р. Х. – майка и Р. Л. Х. – брат. Постоянният адрес на ревизираното лице е в [населено място], [улица].

В хода на ревизионното производство е установено, че ревизираното лице притежава недвижими имоти в два обекта: обект, находящ се в [населено място], кв. Л., [улица] и обект, находящ се в [населено място], кв. В. Л., [улица]. В обекта, находящ се на [улица] е придобил идеални части от дворно място, прилежащи към собствените на Н. Л. Х. недвижими имоти, право на строеж на подземно паркомясто № 10 и мазе – склад № 19 (с НА от 2012 г.); право на строеж на апартамент № 9 (с НА от 2012 г.); право на строеж на апартамент № 11 (с НА от 2012 г.); право на строеж на апартамент № 12 (с НА от 2011 г.); право на строеж на апартамент № 13 (с НА от 2011 г.); магазин /офис/ № 1 (с НА от 2012 г.), подробно описани на стр. 23 от РД. В обекта, находящ се на [улица] Н. Л. Х. е придобил апартамент № 8 (с НА от 2007 г.); апартамент № 11 (с НА от 2007 г.); апартамент № 10 със собственици ревизираното лице, Л. Х. и Р. Х.; право на строеж на апартамент № 9 (с НА от 2005 г.); магазин № 2 със собственици ревизираното лице, Л. Х. и Р. Х., подробно описани на стр. 23 от РД. Установено е, в това число и със заключението по съдебно-оценителната експертиза, че сградата на [улица] е въведена в експлоатация с Удостоверение № 1124 от 14.11.2013 г., а сградата на [улица] Удостоверение № 68 от 26.10.2007 г.

В хода на ревизията са изпратени ИПДСПОТЛ до „Електрохолд продажби“ ЕАД – [населено място] и до „Софийска вода“ АД за сключени договори с Н. Л. Х. и предоставяне на информация за платени суми по фактури за ползване на услуги относно собствените на ревизираното лице недвижими имоти. В отговор са представени справки за откритите партии, формираните задължения и извършените плащания за ползвана електрическа енергия и ВиК услуги за всеки един от недвижимите имоти, собственост на Н. Л. Х., подробно описани на стр. 24 – стр. 27 от РД.

С ИДПОТЛ изх. № Р- 22221422005523-041-003/01.03.2023 г. до „Явлена“ ЕООД е изискана информацията относно размер на сделки за наем в диапазон за описаните обекти, собственост на ревизираното лице. Получен е отговор с вх. № 2897/13.03.2023 г., с който агенцията за недвижими имоти е предоставила информацията за размера на наема при конкретните обекти (стр. 27 – стр. 28 от РД).

Извършените от ревизираното лице продажби на недвижими имоти в хода на ревизионното производство са посочени на стр. 28 – стр. 29 от РД и не се оспорват от ревизираното лице.

В хода на ревизионното производство е установено, че с Нотариален акт за покупко-продажба на недвижим имот, акт № 23, том V, рег. № 10392, дело № 678 от 23.05.2017 г., вписан в Агенция по вписванията с вх. рег. № 30931 от 23.05.2017 г., акт № 193, том LXVIII, дело № 21960/2017 г., партидна книга 213741 Н. Л. Х. продава на С. П. В. и Р. Д. В. свой собствен недвижим имот, а именно: Апартамент № 9, с идентификатор 68134.608.181.1.9, находящ се в [населено място], р-н П., кв. Л., [улица], етаж 3, кота +5,60 м, със застроена площ 75,60 кв.м., състоящ се от входно антре, тоалетна, баня с тоалетна, склад, дневна с кухненски бокс, две стаи и балкон, при съседни по документ за собственост: стълбище, коридор, ап. 10, улица и двор и съседни над и под обекта, заедно с изразени в площи 11,94 кв.м. ид.ч. от ОЧС на сградата, заедно с 1,912 % или изразени в площи 16,82 кв.м. от дворното място, поземлен имот е идентификатор 68134.608.181, целият с площ съгласно документ за собственост 880 кв.м., а съгласно приложена скица 916 кв.м.,

съставляващ УПИ ХУ1-181, кв. 297 по плана на [населено място], м. Л. - к-с Б. шосе втора част. Продажната цена на недвижимия имот е 64 000 евро (125 173 лева). Данъчната оценка на недвижимия имот е 58 893,80 лева. Недвижимият имот е придобит от ревизираното лице с НА № 115, дело 271 от 21.04.2012 г., вписан в Агенция по вписванията с вх. рег. № 155817 от 21.04.2012 г., акт № 185, дело № 7022/2012 г., съгласно който Н. Л. Х. е придобил от „БГ Строй Инженеринг“ ЕООД, представявано от Л. Р. Х., правото на строеж за изграждане на недвижим имот Апартамент № 9, който ще бъде построен на описаното по-долу място на 3 етаж, кота +5,60м със застроена площ 75,60 кв.м., състоящ се от входно антре, тоалетна, баня с тоалетна, склад, дневна с кухненски бокс, две стаи и балкон, заедно с изразени в площи 11,94кв.м. ид.ч. от ОЧС на сградата, която ще се изгради върху дворно място, цялото с площ 880 кв.м. съставляващо УПИ ХУ1-181, кв.297 по плана на [населено място], м. Л.- к-с Б. шосе част II. За сградата е издадено Разрешение за строеж 55 от 22.08.2008 г. – за изграждане на Средноетажна Жилищна сграда с кота корниз +15 м, съдържаща 28 бр. апартаменти, 2бр. ателиета, 2бр. офиси и подземни гаражи с паркоместа. Продажната цена на правото на строеж е 9 980,00 лева. Данъчната оценка на правото на строеж е 2 921,80 лева. Установява се, че протокол за откриване на строителна площадка е издаден на 09.09.2008 г. На 07.05.2012 г. е подписан Анекс към Договор за строителство от 30.12.2011 г., сключен между Н. Л. Х. - възложител и „БГ Строй И.“ - изпълнител, с който е възложено изпълнението на описаните в Анекса СМР и доставка на строителни материали, необходими за изграждане и въвеждане в експлоатация на Апартамент № 9, находящ се на етаж 3, със ЗП 75,60 кв.м., състоящ се от: коридор, дневна-столова с кухненски бокс, две спални, баня със санитарен възел, тоалетна и тераса, заедно със съответните идеални части, за общо 104 900 лева. Сградата е въведена в експлоатация с Удостоверение № 1124 от 14.11.2013 г. На 28.02.2017 г. е подписан предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот от 28.02.2017 г. относно процесния недвижим имот между Н. Л. Х. (продавач) и С. П. В. и Р. Д. В. (купувачи), в който е описано състоянието на недвижимия имот: стени - варогипсова мазилка, подове - циментова замазка, баня - варо-циментова мазилка, изградени ел, ВиК и слаботокови инсталации, тераса завършена, с топлоизолационна система В. и метален парапет, ПВЦ петкамерна дограма, с входна врата, без интериорни врати. Представен е приемо-предавателен протокол и с горещитирания нотариален акт ревизираното лице е прехвърлило правото на собственост върху процесния недвижим имот на купувачите С. П. В. и Р. Д. В..

Установено е, че с Нотариален акт за покупко-продажба на недвижим имот, акт № 111, том I, рег. № 2459, дело № 92 от 05.02.2018 г., вписан в Агенция по вписванията с вх.рег. № 5734 от 05.02.2018 г., акт. № 136, том XI, дело № 3514/2018 г. Н. Л. Х. продава на М. Г. К. свой собствен недвижим имот, а именно: апартамент № 9, с идентификатор 68134.626.175.1.9, находящ се в [населено място], р-н П., кв. Л., [улица], 3 жилищен етаж над магазините (четвърти етаж на сградата), със застроена площ 76,20 кв.м., състоящ се от една стая, кабинет, дневна с кухненски бокс, баня с тоалетна и други сервизни помещения, при съседни по документ за собственост: ап. № 8, бул. Б. шосе, ул. Проф.Б. Ц. и ап. № 10 и съседни над и под обекта, заедно с 2,51% или изразени в площи 12,71 кв.м. ид.ч. от ОЧС на сградата, заедно с 2,56% идеални части от правото на строеж върху дворното място, който поземлен имот с идентификатор 68134.626.175, целият с площ, съгласно документ за собственост 525 кв.м., а съгласно приложена скица 543 кв.м., съставляващ УПИ IX-175, кв. 346в по плана на [населено място], м.Л. - бул. Б. шосе част II, уточнено към Ап. № 9 на ул Проф. Б. Ц. прилежащите идеални части от дворното място са 2.40% или 12.60 кв.м. Продажната цена на недвижимия имот е 168 405,83 лева. Данъчната оценка на НИ е 54 952,80 лева. Недвижимият имот е придобит от ревизираното лице с НА № 159, дело 133 от 13.10.2005 г., вписан в Агенция по вписванията с вх. рег. № 51822 от 13.10.2005 г. , акт № 143,

дело № 38108, имотна партида № 162885, по силата на който „БГ Строй Инженеринг“ ЕООД, представлявано от Л. Р. Х. учредява в полза на Н. Л. Х. правото на строеж върху УПИ, целия с площ 525 кв.м., съставляващ парцел IX - 175, кв. 346в по плана на [населено място], м. Л. бул. Б. шосе рамка част П, за изграждане на АПАРТАМЕНТ № 9, находящ се на 3 етаж над магазините, /четвърти етаж/ състоящ се от една стая, кабинет, дневна-кухня, баня с тоалетна и други сервизни помещения, със застроена площ 76,20 кв.м., заедно с избено помещение № 9 с площ 2,70 кв.м., заедно с припадащите се на този апартамент идеални части от ОЧС съответстващи на 19,87 кв.м. Продажната цена на правото на строеж е 6 100,00 лева. Данъчната оценка на правото на строеж е 6 051,20 лева. Представен е договор за възлагане на СМР за изграждане в груб строеж и довършителни работи от 03.08.2006 г., сключен между Н. Л. Х. - възложител и „БГ Строй И.“ – изпълнител, с който е възложено изпълнение на описани СМР и дейности за изграждане в груб строеж и довършителни работи на Апартамент № 9, етаж 4, кота +9,05м, площ 88,91 кв.м., състоящ се от: коридор, дневна-столова с кухненски бокс, две спални, баня със санитарен възел, тоалетна и тераса, за общо 138 360,00 лева, допълнително са представени документи за изработка и монтаж на дограма от „СТИЛПЛАСТ-ВТ“ ЕООД, приета по ППП от 09.01.2007 г., монтирана е 7к PVC KOMMERLING Германия с К стъклопакет дограма на стойност 6 000 лева. Сградата е въведена в експлоатация с Удостоверение № 68 от 26.10.2007 г. Представен е приемо-предавателен протокол от 29.12.2017 г., в който е описано състоянието на недвижимия имот към датата на продажбата му от Н. Л. Х., в това число е описано наличието на подови настилки, стени и тавани с боя, дограма, завършена баня и други позиции, подробно посочени от вещото лице в заключението, като в приемо-предавателния протокол са описани и позиции, за които няма представени документи, като в помещение кухня – абсорбатор – 1 бр. и осветителни тела – 2 бр., в помещения две спални - осветителни тела - плафони - 2 бр., в помещение коридор - осветителни тела - плафони - 2 бр., в помещение дневна - осветителни тела 2 бр., в помещение кухня - вградени кухненски шкафове по индивидуален проект - горен и долен ред, с монтирана мивка и стояща смесителна батерия Видима, вградена фурна, котлони, пералня А..

Установено е, че с Нотариален акт за покупко-продажба на НИ, акт № 163, том XI, рег. № 23221, дело № 1880 от 21.10.2020 г., вписан в Агенция по вписванията с вх. рег. № 60696 от 21.10.2020 г., акт № 110, том CLI, дело № 46396/2020 г. Н. Л. Х. продава на Т. М. С. и П. Х. Й. собствения си недвижим имот, а именно: апартамент № 11, с идентификатор 68134.626.175.1.11, находящ се в [населено място], р-н П., кв.Л., [улица], на 4 жилищен етаж (пети етаж на сградата), кота +9,05м, със застроена площ 67,00 кв.м., състоящ се от: входно антре, дневна, стая, кухня, баня с тоалетна и тераса, при съседни по документ за собственост: ап. № 12, ап. № 10, ул. Проф.Б. Ц. и ул. К.. Р. Н. и съседни над и под обекта, заедно с 2,67%, или изразени в площи 13,55 кв.м. ид.ч. от ОЧС на сградата, заедно с 2,40% или изразени в площи 12,60 кв.м. идеални части от правото на собственост върху дворното място, поземлен имот с идентификатор 68134.626.175, целият с площ, съгласно документ за собственост 525 кв.м., а съгласно приложена скица 543 кв.м., съставляващ УПИ IX-175, кв.346В по плана на [населено място], м. Л. - бул. Б. шосе част П. Продажната цена на недвижимия имот е 100 000,00 лева. Данъчната оценка на НИ е 46 508,90 лева. Във връзка с придобиване на процесния недвижим имот е представен НА № 109, дело 104 от 29.06.2007 г., вписан в Агенция по вписванията с вх. рег. № 45441 от 29.06.2007 г., акт № 198, дело № 31065, имотна партида №444029, по силата на който „БГ Строй Инженеринг“ ЕООД, представлявано от Л. Р. Х. продава на Н. Л. Х. свой недвижим имот, в груб строеж, от жилищна сграда, състояща се от магазини, офиси и апартаменти, на пет етажа и два мансардни етажа, с мазета и гаражи в сутеренния етаж, със ЗП на сутерена 539,50 кв.м., със ЗП на етажите от 494,05

кв.м. и с РЗП от 3445 кв.м., построена върху УПИ целия с площ 525 кв.м., съставляващ парцел IX-175, кв. 346в по плана на [населено място], м. Л. бул. Б. шосе рамка частII, представляващ АПАРТАМЕНТ № 11, находящ се на 4 етаж, кота +9,05м, състоящ се от входно антре, дневна, стая, кухня, баня-тоалетна и тераса, със застроена площ 67,00 кв.м., заедно със съответните ид.ч. от ОЧС и заедно със съответните ид.ч. от дворното място. Продажната цена на обект на ап. 11 на груб строеж е 17 740,00 лева. Данъчната оценка на продаваемия НИ е 17 737,33 лева. Разрешението за строеж за сградата е 83 от 25.08.2005 г. С Договор за възлагане на СМР от 05.07.2007 г., сключен между Н. Л. Х. - възложител и „БГ Строй И.“ – изпълнител е възложено изпълнение на описани СМР и довършителни работи на Апартамент № 11, етаж 4, кота +9,05м, площ 80,55 кв.м., състоящ се от: коридор, дневна, кухня, спалня, баня със санитарен възел и тераса за общо 69 960 лева. На 25.02.2008 г. е прието изпълнението на възложените по Договор от 05.07.2007 г. СМР дейности, допълнително са представени документи за изработка и монтаж на дограма от „СТИЛПЛАСТ-ВТ“ ЕООД, приета по протокол от 30.07.2007 г., монтирана е 7к PVC KOMMERLING Германия с К стъклопакет - дограма на стойност 5 990 лева. Сградата е въведена в експлоатация с Удостоверение № 68 от 26.10.2007 г., в приемо-предавателен протокол от 30.10.2020 г. е вписано състоянието на имота към дата на продажбата, в това число е описано наличието на подови настилки, стени и тавани с боя, дограма, завършена баня и други позиции, посочени от вещото лице, съгласно заключението в приемо-предавателния протокол са описани и позиции, за които няма представен документи, като: в помещение кухня – абсорбатор - 1бр. и осветително тяло - 1бр., в помещение спалня - осветително тяло - плафон - 1 бр., в помещение коридор - осветителни тела - плафони - 2 бр., в помещение дневна - осветителни тела 2 бр., в помещение кухня - вградени кухненски шкафове по индивидуален проект - горен и долен ред, с монтирана мивка и стояща смесителна батерия Видима.

Установено е от органите по приходите, че собственият на ревизираното лице апартамент № 13, находящ се в [населено място], кв. Л. [улица], е продаден от Н. Л. Х. на Е. К. и И. К. през 2015 г. с нотариален акт № 3 от 20.01.2015 г. за сумата от 56 800 евро (с легова равностойност 111 091,14 лева).

Установено е, също така, че с нотариален акт № 75 от 13.11.2012 г. е извършена продажба на магазин № 2, находящ се в [населено място], кв. Л., [улица], с продавачи Л. Х., Р. Х. и Н. Л. Х. и купувач „АТРИ“ ЕООД за сумата от 200 000 лева.

Органите по приходите са установили, че с нотариален акт № 133 от 04.11.2012 г. е вписана покупко-продажба на недвижим имот – апартамент № 10, находящ се в [населено място], кв. Л., [улица], ет. 4, с продавачи Л. Х., Р. Х. и Н. Л. Х. и купувач К. И. за сумата от 90 000 лева.

В хода на ревизията е установено, че Н. Л. Х. не е регистриран като едноличен търговец.

Във връзка с установеното, че за посочените в на стр. 28 от РД недвижими имоти, собственост на ревизираното лице, през цитираните периоди е налице потребление на електрическа енергия и вода съгласно предоставените данни от „Електрохолд продажби“ ЕАД – [населено място] и „Софийска вода“ АД, органите по приходите са приели, че същите недвижими имоти са обитавани и доколкото е установено, че ревизираното лице не живее в тях, е формулиран изводът, че посочените недвижими имоти се отдават под наем от Н. Л. Х. и получените доходи от отдаването под наем формират облагаем доход по чл. 26, ал. 7 от ЗДДФЛ. Органите по приходите са приели, че Н. Л. Х. в качеството си на собственик е предоставял под наем следните апартаменти: апартамент № 11 – [улица] за периода от 01.01.2016 г. до 31.12.2020 г.; апартамент № 12 – [улица] за периода от 01.01.2018 г. до 31.12.2020 г.; апартамент № 8 – [улица] за периода от 01.01.2016 г. до 31.12.2020 г.; апартамент № 9 – [улица] за периода от 01.01.2016 г. до 31.12.2017 г.; апартамент № 11 – [улица] за периода от 01.01.2016 г. до 31.12.2020 г.

Както бе посочено и по-горе, въз основа на събраните в хода на ревизионното производство доказателства и присъединените документи органите по приходите са установили, че от Н. Х. Л. са извършени сделки с недвижими имоти, такива сделки са установени и преди 2016 г. (стр. 28 – стр. 29 от РД).

Органите по приходите са приели, че извършените от Н. Л. Х. сделки и услуги (продажба на апартаменти и отдаване под наем на апартаменти) за периода 01.01.2016 г. - 31.12.2020 г. нямат инцидентен характер, същите са извършвани системно, като се има предвид броят на сделките и приходите, които са реализирани от тази дейност, органите по приходите в оспорения РА са определили извършената от ревизираното лице дейност като търговска по смисъла на чл. 1, ал. 3 от Търговския закон (ТЗ). Прието е, че Н. Л. Х. за ревизирания период 01.01.2016 г. – 31.12.2020 г. е действал в качеството си на търговец по смисъла на чл. 1, ал. 1, т. 14, където са посочени покупка, строеж или обзавеждане на недвижими имоти с цел продажба. Органите по приходите са формулирали изводи, че ревизираното лице е извършвало търговски сделки по занятие, като дейността на ревизираното лице по придобиване и отдаване под наем на недвижими имоти – апартаменти и получаване на постоянен и регулярен доход го определя като търговец по смисъла на чл. 1, ал. 3 от ТЗ и предприятие по смисъла на чл. 2, т. 1 от Закона за счетоводството. Търговското качество на физическото лице следва да се разглежда с оглед характера на извършваните от него сделки и услуги, в този смисъл е и разпоредбата на чл. 26, ал. 7 от ЗДДФЛ, съгласно която по реда на ал. 1 – ал. 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. Органите по приходите са приели, че лицето използва собственото си недвижимо имущество, като го предоставя за ползване, без да декларира доходи от наем, включително извършва продажби на апартаменти, без да е подавал годишни данъчни декларации (ГДД) по чл. 50 от ЗДДФЛ за всеки от ревизираните периоди 2016 г. - 2020 г.

Във връзка с горното на лицето са определени задължения за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ.

За 2016 г. данъчната основа за задълженията за годишен и авансов данък на ЕТ, определена по реда на чл. 122 от ДОПК, е изчислена като сбор от получените доходи от наеми в размер на 15 480,00 лева (3 000 лева за апартамент № 11, [улица] – 12 м. по 250,00 лева наем; 4 080 лева – апартамент № 8, [улица] – 12 м. по 340,00 лева наем; 4 320 лева – апартамент № 9, [улица] – 12 м. по 360,00 лева наем; 4 080 лева – апартамент № 11, [улица] – 12 м. по 340,00 лева наем). Облагаемият доход в размер на 15 480,00 лева е намален с вноски за ДОО, ДЗПО и ЗО в размер на 3 993,84 лева и е определена годишна данъчна основа в размер на 11 486,16 лева, определен е дължим данък по чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ в размер на 1 722,92 лева и лихви за забава в размер на 1 102,80 лева.

За 2017 г. данъчната основа за задълженията за годишен и авансов данък на ЕТ, определена по реда на чл. 122 от ДОПК, е изчислена като сбор от получените доходи от наеми (3 360 лева за апартамент № 11, [улица] – 12 м. по 280,00 лева наем; 5 280 лева – апартамент № 8, [улица] – 12 м. по 440,00 лева наем; 5 280 лева – апартамент № 9, [улица] – 12 м. по 440,00 лева наем; 5 280 лева – апартамент № 11, [улица] – 12 м. по 440,00 лева наем) и доход от продажба на недвижим имот – апартамент № 9, с площ по документи 75,60 кв.м., находящ се в [населено място], кв. Л., [улица], намалени с документална цена на придобиване на процесния недвижим имот, в размер на 134 393,12 лева. Облагаемият доход в размер на 134 393,12 лева лева е намален с вноски за ДОО, ДЗПО и ЗО в размер на 8 361,60 лева и е определена годишна данъчна основа в размер на 126 031,52 лева, определен е дължим данък по чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ в размер на 18 904,73 лева и лихви за забава в размер на 9 685,79 лева.

За 2018 г. данъчната основа за задълженията за годишен и авансов данък на ЕТ, определена по реда на чл. 122 от ДОПК, е изчислена като сбор от получените доходи от наеми (3 360 лева за апартамент № 11, [улица] – 12 м. по 280,00 лева наем; 6 600 лева за апартамент № 12, [улица] – 12 м. по 550,00 лева наем; 5 520 лева – апартамент № 8, [улица] – 12 м. по 460,00 лева наем; 5 520 лева – апартамент № 11, [улица] – 12 м. по 460,00 лева наем) и доход от продажба на недвижим имот – апартамент № 9, с площ по документи 76,20 кв.м., находящ се в [населено място], кв. В. Л., [улица], ет. 4, намалени с документална цена на придобиване на процесния недвижим имот, в размер на 183 545,83 лева. Облагаем доход в размер на 183 545,83 лева е намален с вноски за ДОО, ДЗПО и ЗО в размер на 8 673,60 лева и е определена годишна данъчна основа в размер на 174 872,23 лева, определен е дължим данък по чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ в размер на 26 230,83 лева и лихви за забава в размер на 11 471,20 лева.

За 2019 г. данъчната основа за задълженията за годишен и авансов данък на ЕТ, определена по реда на чл. 122 от ДОПК, е изчислена като сбор от получените доходи от наеми (5 160 лева за апартамент № 11, [улица] – 12 м. по 430,00 лева наем; 6 600 лева за апартамент № 12, [улица] – 12 м. по 550,00 лева наем; 5 760 лева – апартамент № 8, [улица] – 12 м. по 480,00 лева наем; 5 760 лева – апартамент № 11, [улица] – 12 м. по 480,00 лева наем) в размер на 23 280,00 лева. Облагаемият доход в размер на 23 280,00 лева е намален с вноски за ДОО, ДЗПО и ЗО в размер на 6 471,84 лева, определена е годишна данъчна основа в размер на 16 808,16 лева и дължим данък по чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ в размер на 2 521,22 лева и съответните лихви за забава в размер на 804,21 лева.

За 2020 г. данъчната основа за задълженията за годишен и авансов данък на ЕТ, определена по реда на чл. 122 от ДОПК, е изчислена като сбор от получените доходи от наеми (5 280 лева за апартамент № 11, [улица] – 12 м. по 440,00 лева наем; 6 600 лева за апартамент № 12, [улица] – 12 м. по 550,00 лева наем; 6 102 лева – апартамент № 8, [улица] – 12 м. по 510,00 лева наем; 5 100 лева – апартамент № 11, [улица] – 10 м. по 510,00 лева наем) и продажба на апартамент – апартамент № 11, с площ по документи 67,00 кв.м., находящ се в [населено място], кв. В. Л., [улица], ет. 4, намалени с документално доказаната цена на придобиване на процесния недвижим имот, в размер на 105 360,00 лева. Облагаемият доход в размер на 105 360,00 лева е намален с вноски за ДОО, ДЗПО и ЗО в размер на 10 008,00 лева, определена е годишна данъчна основа в размер на 95 352,00 лева и е определен дължим данък по чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ в размер на 14 302,80 лева и лихви за забава в размер на 3 111,97 лева.

За ревизираните периоди с РА не са установени доходи, облагаеми по реда на чл. 17 от ЗДДФЛ и не са определени допълнителни задължения по този ред.

Относно определените задължения за задължителни осигурителни вноски за ДОО, ДЗПО и ЗЗО на лицето в качеството му самоосигуряващото се лице органите по приходите са приели, че Н. Л. Х. е осъществявал трудова дейност като едноличен търговец за всички ревизирани периоди и подлежи на задължително осигуряване по смисъла на чл. 4, ал. 3, т. 2 от КСО и дължи авансови вноски на основание чл. 6, ал. 3 от КСО и чл. 40, ал. 1, т. 2 от ЗЗО, определени върху минималния размер на дохода за самоосигуряващи се лица, определен със Закона за бюджета на държавното обществено осигуряване (ЗБДОО) и окончателни вноски за определени на база установения облагаем доход в частта по ЗДДФЛ. С РА на основание чл. 124а от ДОПК са установени осигурителни допълнителни задължения за ДОО в размер на 19 678,08 лева и лихви за забава в размер на 8 221,34 лева, за ДЗПО в размер на 6 858,00 лева и лихви за забава в размер на 2 905,07 лева и за ЗО в размер на 9 744,00 лева и лихви за забава в размер на 4 044,37 лева за периоди от 2016 г. до 2020 г.

Издаденият на Н. Л. Х. РА е оспорен по реда на чл. 152 и следващите от ДОПК пред Директора

на Директора на Дирекция ОДОП – С.. С Решение № 1648/17.11.2023 г. е изменен РА в оспорената част на установения резултат за годишен и авансов данък на ЕТ по ЗДДФЛ за данъчен период 2017 г., като установения резултат от 18 904,73 лева е определен на 18 091,80 лева, а в останалата част е потвърден.

Директорът на Дирекция ОДОП С. е възприел изводите на органите по приходите в сега оспорения РА, като е посочил, че учредяването на право на строеж, придобиването право на строеж и придобиване на апартаменти и офиси на етап груб строеж от „БГ СТРОЙ ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД при гореизброените количествени параметри, включително последващото им използване и продажба при липса на данни за друга дейност на ревизираното лице, преценени съобразно тяхното икономическо съдържание, същност и финансова реалност, налага извод за търговски характер на сделките, поради което следва да бъде приложен редът за данъчно облагане и съответстващата данъчна ставка по чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ. Директорът на Дирекция ОДОП е приел, че органите по приходите са установили правилно данъчната основа за облагане, спазвайки изискванията на основните счетоводни принципи, като са установили и размера на приходите, формирали са отчетна стойност на продадените апартаменти съобразно наличните по преписката документи, допълнено с данните в ИМ на НАП от решаващия орган за отчетната стойност на ап. 9, поради което правилно и законосъобразно са приложили ставката по чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ. Относно размера на разходите за изграждане на обектите в потвърдителното решение е посочено, че доказателствената тежест е на жалбоподателя да ангажира документи и данни относно техния размер, което не е сторено. Приел е, че от „БГ СТРОЙ ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД са издавани фактури, макар и след завършване на строителството, като конкретно за Н. Л. Х. са представени счетоводни регистри и приемо-предавателен протокол, с който лицето е приело СМР за апартамент 9 в размер на 5 419,54 лева с ДДС, като във връзка с горното е формулирал извод, че цената на придобиване на този апартамент следва да се определи на 15 399,54 лева като сбор от сумите 9 980,00 лева - право на строеж и 5 419,54 лева - довършителни работи.

Допълнително е посочено, че Н. Л. Х. е придобил собственост върху множество недвижими имоти от дружество „СТРОИТЕЛСТВО 06“ ЕООД, (с предишно наименование „БГ СТРОЙ ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД), на което дружество е проведено ревизионно производство за установяване задължения по ЗДДС и ЗКПО до 31.12.2014 г., в хода на ревизията е установено, че управител и едноличен собственик на процесното дружество е Л. Х. (майка на ревизираното лице), а ревизираното лице и неговият брат са работили по трудови правоотношения в това дружество, съответно Н. Л. Х. е изпълнявал длъжност „технически изпълнител“. Посочени са продадените апартаменти от дружеството на майката на ревизираното лице Л. Х. и неговия брат Р. Х..

В потвърдителното решение на Директора на Дирекция ОДОП – С. е посочено още, че изложените твърдения и представените доказателства нямат доказателствена стойност, доколкото същите изхождат от роднини и приятели на ревизираното лице, поради което следва да бъдат преценявани с оглед всички данни по преписката. Посочено е, че е получен сигнал, послужил за инициране на ПУФО на ревизираното лице, в който е пояснено наличие на наемно отношение с Н. Л. Х., касаещо апартамент № 12 на [улица] за сумата от 550 лева наем на месец, във връзка с което са приложени уведомление за прекратяване на договор за наем от 05.01.2021 г., приемо-предавателен протокол от 28.12.2017 г. във връзка с договор за наем, приемо-предавателен протокол във връзка с прекратяване на договор за наем, като приложените документи, подписани от Н. Л. Х. са в явно противоречие със заявеното от Р. Х. (брат на ревизираното лице), че същият е обитавал апартамент № 12. Във връзка с горното е прието, че правилно органите по приходите

са приели, че са налице данни за укрита доходи от наем във връзка с апартаменти, за които са установени данни за съществена консумация на електрическа енергия и вода.

Посочено е, че ревизионното производство по чл. 122 от ДОПК създава условия за попълване или заместване на липсващите доказателства с други данни, които да позволяват установяването на задълженията по материалните закони, в този смисъл е формулиран извод, че данъчната основа на приходите от наем е правилно определена.

Установените доходи от извършваната от ревизираното лице стопанска дейност като търговец, представлява доход от дейност на самоосигуряващото се лице и като такъв следва да се включи в общия размер на годишния осигурителен доход, върху който Н. Л. Х. е следвало да внася задължителни здравноосигурителни вноски. Върху така определената база, органите по приходите, на основание чл. 124а от ДОПК са определили задълженията на лицето за задължителни осигурителни и здравни вноски за всяка от ревизираните години. Правилно в годишния осигурителен доход на лицето следва да се включи и установеният недеклариран доход от продажби на апартаменти и укрит наем. В резултат на констатираните данни за експлоатация на имотите, като задължено лице по чл. 26, ал. 7 от ЗДДФЛ, е длъжно, на основание чл. 4, ал. 3 т. 2 от КСО задължително да се осигурява за инвалидност поради общо заболяване, за старост и смърт. Съгласно чл. 6, ал. 7 от КСО е длъжен авансово да се осигурява като самоосигуряващо се лице върху минимален осигурителен доход. На основание чл. 6, ал. 3 от КСО и чл. 40, ат. 1, т. 2 от ЗЗО е длъжен да внася и окончателни осигурителни вноски за ДОО, ДЗПО и ЗЗО. Формулиран е извод, че, след като са събрани доказателства, че лицето е укривало доходи, органите по приходите правилно са приели, че установените по реда на чл. 122 от ДОПК наемни възнаграждения следва да се третират като осигурителен доход. Авансово дължимите вноски за ДОО и дължимите лихви за просрочие са представени помесечно в табличен вид в РД (стр. 53 - 69 от същия). Посочени са размерите на дължимите осигурителни вноски за годишно изравняване, аналогични са изводите и по отношение вноските за ЗО, както и ДЗПО-УПФ, като размерите на всяка една вноска също са представени помесечно в табличен вид.

Във връзка с горното с решението на Директора на Дирекция ОДОП С. е потвърден РА в частта на установените задължения за периоди 2016 г., 2018 г., 2019 г. и 2020 г., за 2017 г. установеният резултат за годишен и авансов данък на ЕТ по ЗДДФЛ е изменен, като установеният в размер на 18 904,73 лева е определен на 18 091,80 лева ведно със съответните лихви. Решението е съобщено на оспорващия на 26.01.2024 г., жалбата е подадена на 09.02.2025 г., чрез административния орган.

Както бе посочено и по-горе, с решение № 26895 от 12.12.2024 г., постановено по адм.д. № 2550/2024 г. по описа на АССГ, е прогласена нищожността на оспорения РА и преписката е изпратена на директора на ТД на НАП – С. за администриране и произнасяне съобразно мотивите на съдебния акт. С решение на Върховен административен съд № 11652 от 18.11.2025 г., постановено по адм.д. № 894/2025 г., е отменено цитираното решение на АССГ с мотиви, че ревизионният акт не е опорочен от обстоятелствата, че ревизията е възложена и в състава на издалите го органи по приходите като възложител на ревизията е участвал орган по приходите от друга териториална дирекция, щом ревизията е проведена в компетентната териториална дирекция, а възложилият е от кръга на тези по чл. 12, ал. 6, изр. първо от ДОПК и е определен по реда на чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК от директора на компетентната дирекция.

Въз основа на установената фактическа обстановка съдът достигна до следните правни изводи:

Жалбата е подадена срещу издадения на Н. Л. Х. ревизионен акт в частта, потвърдена и изменена от Директора на Дирекция ОДОП С., от лице с надлежна легитимация, след изчерпване на фазата на административния контрол. Решението е издадено от Директора на Дирекция ОДОП С. и в

рамките на преклузивния срок по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Решение № 1648/17.11.2023 г. на Директора на Дирекция ОДОП С. е издадено по заместване от Д. К. – заместник-директор на дирекцията, на който е възложено да замества титуляря Е. П. при отсъствие съгласно приложената по делото Заповед № ЗЦУ-ОПР-16 от 09.06.2023 г. По делото са представени доказателства, от които е видно, че на 17.11.2023 г. Е. П., Директор на Дирекция ОДОП С. е имала право да отсъства от работа поради отпуск. Жалбата отговаря на изискванията на чл. 149 от ДОПК и като такава е процесуално допустима за разглеждане по същество.

При така изложената фактическа обстановка съдът формира и своите правни изводи. На основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК съдът разглежда спора по същество и когато приеме, че актът е незаконосъобразен на основаниято, на което е издаден, следва да разгледа спора по същество, производството по обжалване на РА не е контролно-отменително, а е процес по същество, поради което съдът следва да реши, с оглед на събраните по делото доказателства, дали се дължи данък и в какъв размер.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Оспореният ревизионен акт е валиден, издаден от компетентни органи, след провеждане на ревизионно производство, възложено от оправомощен за това орган по приходите, който въпрос е решение с влязло в законна сила решение на Върховен административен съд, както бе посочено и по-горе. РА е издаден при спазване на съответните процедурни правила. Ревизионният акт, видно от материалите по административната преписка, е подписан с квалифицирани електронни подписи по чл. 13, ал. 3 от ЗЕДЕУУ. Електронният подпис е приравнен на саморъчен съгласно изричното уазание на чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕУУ. Съгласно чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕУУ правната сила на електронния подпис и на усъвършенствания електронен подпис е равностойна на тази на саморъчния подпис, когато това е уговорено между страните. Удостоверението за електронен подпис е законово признато за еквивалент на саморъчен подпис за лицата, които притежават такова удостоверение. От представените по делото удостоверения е видно, че подписите са положени от съответните лица, в периода на срока на действие на притежаваните от тях удостоверения за електронен подпис. В тази връзка се установява, че оспореният ревизионен акт е подписан с електронен подпис от лицата, посочени като негови издатели, с КЕП и в периода на действие на удостоверението. Процедурата по издаване на РА е съобразена с приложимите за случая процесуални норми на ДОПК и съдът не намира при провеждането ѝ да са извършени процесуални нарушения, засягащи законосъобразността на ревизионния акт. С ревизионния акт са определени допълнителни задължения на Н. Л. Х. за годишен и авансов данък на ЕТ и задължения по КСО и ЗЗО и съответните лихви за забава за периода и на лицето, на което е възложена ревизията. Ревизионният акт е издаден в предвидената в чл. 120 от ДОПК форма и съдържа изложение на фактическите и правните основания за постановяването му, с извършено позоваване на изготвения ревизионен доклад. Изложение на фактическите основания за установяване на процесните задължения се съдържа в ревизионния доклад, който е неразделна част от РА (чл. 120, ал. 2 от ДОПК), а съгласно константната съдебна практика мотивите на РД, когато са възприети от компетентните органи, се явяват и такива на приключващия ревизията акт. На задълженото лице е била предоставена достатъчна възможност да представи изисканите му документи и сведения в хода на извършваната му ревизия, същото е било редовно уведомявано както за откриването на ревизионното производство, така и за всички последващи действия на органите по приходите, а също и за исканите от тях доказателства от значение за установяване размера на публичните му задължения. В хода на ревизията органите по приходите са попълнили преписката с необходимите, според тях, доказателства, на база на които е извършена проверка на релевантните за облагането на оспорващото дружество обстоятелства. Извършените въз основа

на тези доказателства фактически констатации и направените правни изводи са предмет на преценка при проверката за материалната законосъобразност на РА, и ще бъдат обсъдени по-долу в настоящото решение. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила в хода на административното производство по издаване и оспорване по административен ред на процесния ревизионен акт. Противно на твърденията в жалбата при извършената от съда служебна проверка не се установяват допуснати от органите по приходите съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да обосноват отмяна на РА само на това основание. Процесното ревизионно производство е проведено по реда на чл. 122 и сл. от ДОПК. По делото са налице доказателства за уведомяване на жалбоподателя, че ревизията ще бъде извършена по особения ред на чл. 122 – чл. 124а от ДОПК. Предоставена му е възможност за представяне на доказателства и вземане на становище. Органите по приходите са анализирали всички обстоятелства по чл. 122, ал. 2, т. 1-16 от ДОПК, които са относими към облагането на жалбоподателя с данък върху доходите по чл. 48 от ЗДДФЛ. Събрани са множество доказателства, свързани с облагането на ревизираното лице, включително са приобщени такива от предходни проверки, като същите са анализирани и мотивирано е посочено кои от тях се приемат и кои не се кредитират с доверие, както и аргументите за това. С оглед горното неоснователно е възражението в жалбата за неизясняване на всички факти относно разкриване на обективната истина и за необоснованост на констатациите в РА.

В настоящия случай органите по приходите са приели, че за процесните периоди са налице доходи от продажби на недвижими имоти и доходи от наем, които не са декларирани и за които не е платен дължим данък на основание чл. 10, ал. 1, т. 4 и т. 5 от ЗДДФЛ. При тези обстоятелства ревизията е проведена по реда на чл. 122 от ДОПК. В този смисъл е изводът на ревизиращите органи за провеждане на ревизия по особения ред на основание наличието на обстоятелства по смисъла на чл. 122, ал. 1, т. 1, т. 2 и т. 5 от ДОПК. Съгласно разпоредбата на чл. 124, ал. 2 от ДОПК в производството по обжалване на РА при извършена ревизия по чл. 122 от ДОПК фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 от ДОПК е подкрепено от събраните доказателства. В тежест на органите по приходите е да установят основанията за извършване на ревизия при особени случаи, както и спазването на императивния процесуален ред за това, а жалбоподателят е този, който следва да установи при условията на пълно и главно доказване твърденията от него факти и обстоятелства, чрез които да опровергае фактическите констатации в акта. За да се приложи презумпцията по чл. 124, ал. 2 от ДОПК фактическите констатации, на които се позовават органите по приходите, следва да са подкрепени от надлежни доказателства, в противен случай тежестта за опровергаването им не може да се възлага на ревизирувания субект. Основанията за извършване на ревизия по особения ред са изрично изброени в чл. 122, ал. 1, т. 1 – т. 7 от ДОПК. В настоящия случай, за да преминат към извършване на ревизия по особения ред, органите по приходите са приели, че са налице обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 1 – до започване на ревизията не е подадена декларация, когато задължението се определя по декларация, т. 2 – налице са данни за укрити приходи или доходи и т. 5 – документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци, липсват или са повредени до степен негодни за ползване. Както бе посочено и по-горе, жалбоподателят е уведомен, че основата за облагане с данък върху доходите и осигурителният доход ще бъде определена по реда на чл. 122 – чл. 124а от ДОПК. Правилата за определяне на данъчната основа за облагане с данъци, както и размерът на последните са нормативно установени. Единствено при наличие на обстоятелства по чл. 122, ал. 1 от ДОПК и при спазване на правилата на чл. 122, ал. 2 и ал. 4 от ДОПК законът дава възможност на органите по приходите да приложат установения от съответния закон размер на

данъка към определена от тях основа. За целта, основанията по чл. 122, ал. 1 от ДОПК следва да са безспорно установени и тежестта за това е на органите по приходите, тъй като извършването на облагане по особения ред не може да почива на предположения, а на конкретни факти, обосноваващи някоя от хипотезите на чл. 122, ал. 1 от ДОПК.

В конкретния случай основният спор между страните е дали ревизираното лице е извършвало търговска дейност, от която е реализирало приходи, който факт предполага и посочените основания за провеждане на ревизията по особения ред, т. е. наличието на приходи задължава лицето, което ги е реализирало, да подаде декларация и да води счетоводна отчетност. Основанието по чл. 122, ал. 1, т. 5 от ЗДДС – че липсвали документи, въз основа на които да се определи данъчната основа, би било релевантно само ако се установят приходи от търговска дейност. Съдът намира, че събраните в хода на ревизионното производство доказателства установяват и доказват наличието на предпоставките по чл. 122, ал. 1, т. 1, т. 2 и т. 5 от ДОПК като основание за провеждане на ревизионно производство по реда на чл. 122 – чл. 124а от ДОПК. Доводите, които се противопоставят срещу приетото наличие на предпоставките на чл. 122, ал. 1 от ДОПК са тези, с които се обосновава липса на извършвана от жалбоподателя търговска дейност, определяща го като търговец по смисъла на чл. 1, ал. 1, т. 14 от ТЗ. Основният спорен въпрос по делото касае характера на извършваната от ревизираното лице дейност, т.е. именно дали осъществяваната от ревизираното лице дейност е търговска по смисъла на ТЗ или не, който факт е в основата и на противоположните становища относно приложението на материалния закон, във връзка с което основните спорни въпроси са дали при извършените продажби на недвижими имоти ревизираното лице е действало като търговец по смисъла на чл. 1, ал. 3 от ТЗ, дали е предоставяло под наем собствените си недвижими имоти и при осъществяване на тази дейност е действал като търговец по смисъла на чл. 1, ал. 3 от ТЗ, дали получените доходи от тази дейност могат да се квалифицират като доход от стопанска дейност по смисъла на чл. 26, ал. 7 от ЗДДФЛ и на основание чл. 13, ал. 5 ЗДДФЛ, изключващо приложението на принципа за необлагаемост на процесните доходи, както и по евентуалния въпрос за правилното формиране на данъчната основа. Във връзка с горното е налице и спор относно наличието на предпоставките за облагане по особения ред на 122 от ДОПК.

Съгласно чл. 1 от ТЗ „търговец“ по смисъла на този закон е всяко физическо или юридическо лице, което по занятие извършва някоя от сделките по ал. 1, т. 1 - 15 или ал. 3 - образува предприятие, което по обем и предмет изисква неговите дела да се водят по търговски начин. Дефинирането на едно физическо лице като търговец не следва от броя на сделките, нито от това дали реализира на практика печалба от тази си дейност, а от това дали извършваната от него дейност по естеството си е организирана като търговска. Според съдебната практика дадена дейност може да се квалифицира като икономическа, когато се осъществява редовно и срещу възнаграждение, като броят и мащабите на продажбите не са определящи. Съгласно т. 36 от решение на Съда на ЕС по съединени дела С-180/10 и С-181/10 обикновеното упражняване на правото на собственост от неговия титуляр само по себе си не може да се разглежда като икономическа дейност. Както приема Съдът на ЕС в т. 38 – т. 39 от цитираното решение, фактът, че преди прехвърлянето заинтересованото лице е осъществило разделянето на имота на парцели, за да може да получи от него най-добрата обща цена, сам по себе си също не е определящ, както и продължителността на периода, през който са извършени посочените действия или размерът на получените като резултат от тях приходи. Всъщност всички тези обстоятелства могат да се впишат в контекста на управлението на личното имущество на заинтересованото лице. Това обаче не е така, когато заинтересованото лице предприема активни действия за продажбата на земя, като използва средства, подобни на тези, използвани от производител, търговец или доставчик на

услуги. Изискването на закона търговските сделки да се извършват от физическото лице „по занятие“ е свързано с целта им за реализиране на постоянен доход, поради което същото е използвано от законодателя и в чл. 3, ал. 2 от ЗДДС, транспониращ чл. 9 от Директива 2006/112, при дефинирането на независима икономическа дейност за целите на този закон (независима икономическа дейност е и всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него). Затова за отграничаване на сделките на физическото лице, свързани с обичайната експлоатация на лична материална собственост, от дейността на търговеца, свързана с експлоатация на материално имущество, в практиката си съдилищата използват критериите, предложените от Съда на ЕС в неговите решения по тълкуването на чл. 9 от Директива 2006/112. Търговска ще бъде както дейността, осъществявана систематично и интензивно в определен момент от съответен данъчен период, така и дейност, осъществявана систематично и регулярно през целия ревизиран период (напр. по няколко покупки и продажби през всяка година), но и в двата случая следва да е насочена към реализиране на печалба и установяване на трайни доходи, доколкото именно това я различава от обикновеното упражняване на правото на собственост върху недвижим имот и вещи, което не съставлява икономическа дейност. Съгласно постоянната съдебна практика на СЕС понятието за икономическа дейност по смисъла на чл. 9, § 1 от Директивата за ДДС е обективно, в смисъл, че се разглежда самата дейност независимо от нейните цели и резултати. В частност за икономическа дейност се счита експлоатацията на материална вещь с цел получаване на постоянен доход от нея (в този смисъл са решения по дело C-223/03 и решение по дело C-263/11). Следва да се извърши преценка на наличието или липсата на активни действия на лицето с оглед използването на средства, ползвани от производител, търговец или доставчик на услуги, които надхвърлят обикновеното управление на лично имущество – например дейности по извършване на подобрения в закупените имоти и продажбата им след това в различен търговски вид, дейности по рекламиране и използване на специализирани онлайн платформи или средства за масова комуникация, които критерии се извличат от практиката на СЕС – решение по съединени дела C-180/10 и C-181/10 (т. 36, т. 37, т. 39 и т. 40). Макар и броят на продажбите сами по себе си да са обективни критерии, същите следва да се преценяват ведно с останалите относими критерии – осъществявани от субекта дейности по приваждане на имотите в търговски вид (строеж, благоустрояване), по предлагане на имотите чрез съответните способности за това, при наличие на установена цел за получаване на печалба, извличане на облага – при наличие на значителна разлика между покупна и продажба цена и извършване на сделките в неголеми периоди от време, при данни за редовен приход със същия характер, както и на други относими обстоятелства според спецификата на казуса.

Съдът, като взе предвид всички събрани в ревизионното и съдебното производство доказателства, характера на отношенията и характера на имуществото, цялостната дейност на ревизираното лице преди и по време на ревизирания период, включително и организацията на самата дейност, както и установеното по безспорен начин обстоятелство, което не се оспорва от ревизираното лице, че същото през ревизирания период не е извършвало никаква друга дейност и не са налице данни за други доходи на лицето, намира, че жалбоподателят е извършвал дейност като търговец. Както правилно са посочили органите по приходите, в случая от съществено значение е видът на извършваната дейност, независимо дали лицето, осъществяващо дейността е регистрирано по предвидения в Търговския закон ред, с оглед на което неоснователни са възраженията в жалбата, че лицето не е извършвало дейност едноличен търговец, както и че ревизията е възложена и проведена на физическото лице, а с РА на лицето са определени задължения като ЕТ. След като

физическото лице извършва търговски сделки, правилно и законосъобразно органите по приходите са определили задължения на ревизираното лице като ЕТ, като без значение е обстоятелството дали то е определило участието си в тях като едноличен търговец или не. Аргумент в тази насока е и обстоятелството, че в ЗДДФЛ е предвидена специална норма относно облагането на доходите от стопанска дейност на физическо лице, което е търговец по смисъла на Търговския закон, но не е регистрирано като едноличен търговец – чл. 26, ал. 7 от ЗДДФЛ, като за данъчни цели тези лица се облагат като еднолични търговци, прилагайки разпоредбите на ЗКПО, като установената в закона ставка е 15%.

Понятието „търговец“ не изисква конкретна продължителност на извършваната дейност, но съществена характеристика на дейността е нейната системност и то за определен период от време. В т. 36 и т. 27 на Решение по съединени дела С-180/10 и С-181/10 на СЕС е прието, че обикновеното упражняване на правото на собственост от титуляра, което включва и правото на разпореждане с вещта, само по себе си не може да се разглежда като икономическа дейност, а броят и мащабите на осъществените продажби също не е определящ, освен ако не са предприети активни дейности във връзка с продажбите – благоустройство на имота, използване на изпитани средства за предлагане на пазара. В същия смисъл е и приетото в т. 20 – т. 22 на Решение по дело С – 32/03, според което икономическата дейност по смисъла на Шестата директива не следва да се състои от единичен акт, а от серия поредни и последователни такива. Въпреки, че броят на сделките е обективен критерий за характера на осъществяваната дейност, същият следва да се преценява и с останалите относими критерии като осъществявани от задълженото лице дейности за привеждане на имотите в добър търговски вид – допълнително благоустройство, предлагане с прилагане на специфични способности характерни за пазара, при наличие на установена цел – получаване на печалба и извличане на облага или казано по друг начин съществена разлика между покупната и продажната цена за кратък период от време, при данни за редовни приходи с постоянен характер, какъвто критерий е използван в т. 43 и т. 44 на цитираното Решение на СЕС по съединени дела С – 180/10 и С – 181/10.

Всъщност в конкретния случай преценката на цялостната дейност на ревизираното лице, предвид и обстоятелството, че Н. Л. Х. не сочи други източници на приходи, сочи на придобиване на собственост върху недвижими имоти и застрояването им с цел печалба, осигуряваща постоянен доход. Фактите по делото сочат, че лицето закупува недвижими имоти, в повечето случаи като право на строеж, след което изгражда същите недвижими имоти и чрез продажбата им реализира печалби. Съдът намира, че независимо, че между отделните сделки с недвижими имоти е налице определен период от време, в конкретния случай извършваната дейност по закупуване, изграждане и продажба на недвижими имоти, извършвана от ревизираното лице, е с траен характер и в условията на системност, като броят и системността на осъществените по-рано и в ревизирания период сделки са с цел получаване на приходи, като същите имат траен характер и са извършвани през продължителен период от време, което изключва техния случаен характер. В този смисъл не могат да бъдат споделени доводите в жалбата, че дейността не е търговска, тъй като покупката на имоти не е била извършена с цел продажба. Броят закупени имоти, последващата им продажба и цялостната организация на дейността на ревизираното лице, предвид липсата на каквито и да било други приходи, свидетелстват именно за такава цел, а не за задоволяване на лични нужди. Дали ревизираното лице е имало някакви други лични мотиви при закупуване на имотите е ирелевантно, тъй като в случая е от значение обективно установеният резултат. От анализа на дейността на ревизираното лице обосновано е прието от органите по приходите, че ревизираното лице е извършвало дейност като търговец, независимо, че не е регистрирано като такъв по реда на Търговския закон. В конкретния случай начинът на

осъществяване на дейността, посочена по-горе, закупуване, изграждане, продажба налагат извод, че ревизираното лице е действало като търговец, който по занятие купува и продава недвижими имоти с цел печалба. Видно от събраните в хода на ревизионното производство обяснения от лицата, закупили недвижими имоти от ревизираното лице, продажбите са осъществени с посредничество на агенции за недвижими имоти и брокери, което в съвкупност с констатираните активни действия на лицето, насочени към благоустрояване на имотите, безспорно надхвърля обикновеното управление на лично имущество. В случая съдът намира, че лицето предприема действия, обичайни и характерни за търговец. Съгласно разпоредбата на чл. 1 от ТЗ търговец по смисъла на този закон, е всяко физическо или юридическо лице, което по занятие извършва някоя от сделките по чл. 1, ал. 1 от ТЗ. Лицето не попада в категорията на посочените в ал. 2 на чл. 1 от ТЗ изключения. Поради това, за жалбоподателя са налице предпоставките на чл. 1, ал. 1, т. 14 от ТЗ, съгласно които, търговец по смисъла на този закон е всяко физическо или юридическо лице, което по занятие извършва покупка, строеж или обзавеждане на недвижими имоти с цел продажба. Съгласно разпоредбата на чл. 1, ал. 3 от ТЗ за търговец се смята и всяко лице, образувало предприятие, което по предмет и обем изисква неговите дела да се водят по търговски начин, даже ако дейността му не е посочена в ал. 1, като видно от съдържанието на разпоредбата на чл. 286, ал. 2 от ТЗ търговски са и сделките по чл. 1, ал. 1 от ТЗ независимо от качеството на лицата, които ги извършват. В настоящия случай са установени извършвани в продължителен период от време, в т. ч. и ревизираните сделки с недвижим имоти системно. При тези факти са неоснователни твърденията на ревизираното лице, че имотите са закупувани, респективно продавани с оглед на лични нужди и че между продажбите на отделните недвижими имоти е налице продължителен период от време. Също така, неоснователно се твърди в подадената жалба и че дейността не е осъществявана редовно. Във връзка с това следва да бъде посочено, че дори да се касае за еднократно извършване на продажба на недвижими имоти, какъвто настоящият случай не е, предвид извършените множество сделки за предходните години, теоретичното обяснение на понятието „търговец“ обвързва извършващото тази дейност лице не с продължителност на извършваната дейност, а системността ѝ в определен период от време.

С оглед изложеното, съдът счита, че жалбоподателят е извършвал търговска дейност по смисъла на посочения текст на чл. 1 от ТЗ и правилно приходната администрация е констатирала, че за ревизираните периоди е следвало да бъдат декларирани доходи от тази дейност, както и да се води отчетност за нея. При това положение и след като извършваната от жалбоподателя дейност по продажба на недвижими имоти представлява търговска дейност по смисъла на ТЗ, приложение намира правилото на чл. 13, ал. 5 от ЗДДФЛ, което игнорира прилагането на чл. 13, ал. 1 от ЗДДФЛ.

Спорен е и фактът дали ревизираното лице е реализирало доходи от отдаването под наем на собствените му недвижими имоти, посочени в РА, като такива от стопанска дейност на физическо лице. Обосновано с оглед събраните в производството доказателства е възприето от ревизиращите органи наличие на укрити доходи от наем. Изводът им се основава на данните за консумирана ел. енергия и вода в недвижимите имоти, които не са обитавани от ревизираното лице. Отделно от горното, както е посочено в потвърдителното решение на Директора на Дирекция ОДОП, ревизионното производство в конкретния случай е във връзка с представен сключен договор за наем за недвижим имот за периода от 2017 г. до 2021 г., за който в хода на ревизионното производство се твърди, че е ползван от брата на Н. Л. Х.. Не могат да се кредитират и възраженията в жалбата, че ревизираното лице е ползвало за лични нужди няколко от притежаваните от него недвижими имоти, както и, че същите са предоставяни безвъзмездно на приятели и познати, тъй като тези твърдения противоречат в конкретния случай на всички

събрани доказателства, установяващи цялостната дейност на ревизираното лице през ревизираните периоди. В този смисъл недоказани са твърденията за ползване на процесните недвижими имоти за задоволяване на лични нужди на оспорващия и на членове на неговото семейство. Не се оборват констатациите на органите по приходите и с останалите събрани в производството доказателства. Безспорно отдаването под наем е способ за използване на съответните недвижими имоти, без да се развива стопанска дейност, доходите от наем се явяват пасивен доход от притежаване на актив както лихви, ренти, дивиденди и др., но в конкретния случай дейността се осъществява по занятие, тъй като в ревизирания период не е налице източник на регулярни доходи на ревизираното лице. След като лицето извършва търговски сделки с недвижими имоти, следва да се приеме, че целият му наличен имотен фонд се явява част от търговското му предприятие и доходите от него са търговски приходи. Съдът намира, че дейността по отдаване под наем ведно с осъществяваните покупко-продажби разкрива белезите на системност и целенасоченост за извличане на печалба, което придава на лицето качеството на търговец за цялата му стопанска дейност, която е и единствената извършвана такава през всички ревизираните периоди. В частност за икономическа дейност се счита експлоатацията на материална вещ с цел получаване на постоянен доход от нея (в този смисъл са решения по дело С-223/03 и решение по дело С-263/11). Както бе посочено и по-горе, въпросът дали съответната дейност се извършва с цел получаване на постоянен доход, е фактически въпрос, който трябва да се преценява с оглед на всички данни по случая (т. 33 от решение по дело С-263/11, т. 24 и 26 от решение по дело С-230/94). В тази връзка с оглед всички събрани доказателства съдът намира, че е установено отдаване под наем с цел получаване на редовен доход от недвижимите имоти и следва да се приеме като независима икономическа дейност. Видно от дългия период на отдаване под наем е, че не се касае за инцидентни необлагаеми доставки. Напротив тези факти дават основание да се направи извод за редовност на осъществяваната дейност. Очевидно, че многократно и системно са извършвани с цел получаване на редовен доход от отдадената под наем собственост. Безспорен е и фактът, че доходите от наем не са декларирани.

Доказано е във връзка с целите на данъчното облагане укриване на доходи, както и липсата на счетоводна отчетност съгласно Закона за счетоводството, поради което органите по приходите законосъобразно са преминали към установяване на задълженията на ревизираното лице по реда на чл. 122 от ДОПК. Събраните доказателства установяват осъществяване на изследваните продажби на недвижими имоти, както и че получените парични суми от тези продажби не са декларирани, ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ не е подавана от ревизираното лице за никой от ревизираните данъчни периоди, съответно не са обложени с пряк данък, поради което са обосновани констатациите на ревизиращите органи за наличие на недеklarирани, укрити приходи от търговската дейност, извършвана от ревизираното лице. Установено е също така участието на агенции за недвижими имот, което може да се приемат за предлагане за продажба на процесните недвижими имоти по търговски начин.

С оглед на това, съдът намира, че въз основа на посочените информационни източници успешно би могъл да бъде обоснован извод за осъществявана търговска дейност от жалбоподателя без съответната регистрация по ТЗ, доходите от която са укрити, както и не е водена счетоводна отчетност. Ето защо, следва да бъде прието, че констатацията на ревизиращия екип за наличието на хипотезата по чл. 122, ал. 1, т. 1, т. 2 и т. 5 от ДОПК е подкрепена от събраните доказателства. В конкретния случай, документите, събрани от органите по приходите в хода на ревизията, по категоричен начин сочат, че са налице получени приходи. Системното извършване на такава дейност правилно е квалифицирано като търговска дейност по смисъла на чл. 1 от Търговския закон. Чрез тази дейност лицето е реализирало приходи, като същевременно не се е регистрирало

като търговец. Осъществявайки дейност като търговец по ТЗ жалбоподателят е формирал предприятие по смисъла на чл. 2, т. 1 от Закона за счетоводството и е субект на задължението да води текущо счетоводно отчитане по чл. 3 от същия закон.

Следователно, след като основанията на чл. 122, ал. 1 се подкрепят от документите, събрани от органите по приходите в хода на ревизията, приложение намира презумпцията за вярност на фактическите констатации в РА, установена в чл. 124, ал. 2 от ДОПК. Тази презумпция, както бе посочено по-горе, е оборима, но доказателствената тежест за това се носи от жалбоподателя при условията на пълно и насрещно доказване. В случая, въз основа на събраните по делото доказателства, съдът приема, че не е опровергана презумираната с нормата на чл. 124, ал. 2 от ДОПК истинност на направените от органите по приходите фактически констатации досежно релевантните за определянето на данъчната основа по ЗДДФЛ обстоятелства.

В този смисъл, законосъобразно е и заключението на органите по приходите, че получените доходи от търговска дейност по смисъла на чл. 1, ал. 1, т. 1 от ТЗ подлежат на облагане с данък по чл. 48, ал. 2 ЗДДФЛ върху данъчна основа, формирана по правилата на чл. 26, ал. 7 от ЗДДФЛ, обуславяща и дължимост на вноските за ДОО, ЗДПО-УПФ и ЗО.

Съгласно чл. 26, ал. 1 от ЗДДФЛ облагаемият доход от стопанска дейност като едноличен търговец е формираната по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане данъчна печалба (ЗКПО). По силата на чл. 18, ал. 2 във връзка с ал. 1 от ЗКПО данъчна печалба е положителният данъчен финансов резултат, който е счетоводният финансов резултат, преобразуван по реда на този закон. Съгласно т. 21. 2 от СС 1 "Представяне на финансовите отчети" счетоводният финансов резултат, т. е. счетоводната печалба или загуба се определят като разлика между общите приходи и общите разходи. Поради това за определяне на данъчната печалба по реда на ЗКПО и съответно на облагаемия доход по чл. 26, ал. 1 във връзка с ал. 7 от ЗДДФЛ във всички случаи е необходимо да се изследват приходите и разходите от констатираната стопанската дейност. Съобразявайки посочените разпоредби, данъчната основа за облагане с данък по чл. 48, ал. 2 ЗДДФЛ за извършената икономическа дейност без регистрация на тази дейност по ТЗ, е определена по чл. 122, ал. 2 от ДОПК при наличие на обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, т. 1, т. 2 и т. 5 от ДОПК. Органите на приходната администрация са установили и доказали по надлежния ред размера на недеklarирани от ревизираното лице облагаеми доходи, които следва да бъдат включени в данъчната основа за облагане. Правилно и в съответствие със събраните доказателства при ревизията е установен общият размер на укритите недеklarирани приходи за ревизирания период. При определянето на този размер от органите по приходите е взета предвид платената цена по сделките с недвижими имоти, посочена в нотариалните актове. При ревизията са съобразени наличните доказателства за разходи за дейността, като са взети предвид стойността за придобиване на имотите. Не могат да бъдат споделени разбиранията на ревизираното лице, че не са взети предвид извършените от него разходи. Взети са предвид разходи, които са документално обосновани. Не следва различен извод от заключението на съдебно-оценителната експертиза, която е взела предвид разходи, за които отсъстват надлежни документи. Според съда при определяне на данъчната основа по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК следва да се вземат предвид само доказаните разходи. В противен случай би се стигнало до неравноправно третиране на данъчно задължените лица. Този ред на облагане е обусловен от неправомерно поведение на задълженото лице и данъчната основа не се определя максимално точно, тъй като липсват доказателства за това, а приблизително въз основа на данните и доказателствата, събрани в хода на ревизията. Доказателства за сторени от жалбоподателя други разходи във връзка с процесните имоти не са представени. Действително, принципът на съпоставимост на приходите и разходите изисква разходите, извършени във връзка с определена

дейност, да се отразяват във финансовия резултат за периода, в който се черпи изгода от тях, но само ако същите са документално доказани, което в случая не е сторено. С представените договори и квитанции към ПКО не може да се приеме, че процесните разходи са документално обосновани. Още повече, че процесното дружество към настоящия момент е заличен търговец след проведено производство по несъстоятелност и в хода на извършената проверка на същото дружество доказателства не са представени. В жалбата се съдържа оспорване относно начина на определяне на размера на наемите с РА, но конкретни доказателства в този смисъл не са представени и не са ангажирани доказателствени средства.

Изцяло в съответствие с приложимия материален закон е подходът на приходните органи при определянето на данъчната основа за облагане с годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ за ревизираните периоди. На основание чл. 28 от ЗДДФЛ са приспаднати и дължимите осигурителни вноски. В резултат точно е определен данъкът по чл. 48, ал. 2 ЗДДФЛ за процесните данъчни периоди. Оттам, коректно са установени и задълженията за ДОО, ДЗПО-УПФ и ЗО.

При горните съображения процесният РА е издаден в съответствие с материалния закон. Упражняването на търговска дейност, с регистрация или без регистрация като едноличен търговец, е трудова дейност, която поражда задължение за осигуряване по чл. 10, ал. 1 от КСО. Изцяло в посочения смисъл е и константната съдебна практика. Така установеното от фактическа страна налага извода, че жалбоподателят е сред задължително осигурените лица по чл. 4, ал. 3, т. 2 от КСО в качеството на самоосигуряващо се лице по смисъла чл. 5, ал. 2 от КСО, поради което са дължими и установените с РА задължения за ДОО, ДЗПО-УПФ и ЗО в изчислените размери.

В резултат на гореизложеното жалбата против процесния РА, потвърден и изменен с решение на Директора на Дирекция ОДОП С., се явява изцяло неоснователна.

С оглед изхода на спора и направено искане от процесуалния представител на ответника в полза на НАП следва да бъдат присъдени разноски за държавна такса за касационното обжалване и възнаграждение за осъществената юрисконсултска защита в проведените съдебни инстанции. Съгласно чл. 161, ал. 1 ДОПК, последна редакция, на администрацията вместо възнаграждение за адвокат се присъжда за всяка инстанция юрисконсултско възнаграждение в размер, определен от съда, ако те са били защитавани от юрисконсулт. Размерът на присъденото възнаграждение не може да надхвърля максималния размер за съответния вид дело, определен по реда на чл. 37 от Закона за правната помощ (ЗПП). По чл. 37, ал. 1 от ЗПП заплащането на правната помощ е съобразно вида и количеството на извършената дейност и се определя в наредба на Министерския съвет по предложение на НБПП. Съгласно чл. 24 от Наредбата за заплащането на правната помощ, приета с ПМС № 4 от 6.01.2006 г., обн., ДВ, бр. 5 от 17.01.2006 г., в сила от 1.01.2006 г., с изм и доп., по административни дела възнаграждението за една инстанция е от 200 до 300 лв. По административни дела с материален интерес възнаграждението е от 130 до 450 лв. Следователно в полза на НАП следва да се присъдят разноски общо в размер на 774,35 евро – държавни такси и юрисконсултско възнаграждение за всички съдебни инстанции.

Водим от горното Административен съд София-град, Трето отделение, 16 състав

#### **РЕШИ:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на Н. Л. Х. ЕГН [ЕГН], с адрес: [населено място], [улица] срещу Ревизионен акт № Р-22221422005523-091-001/21.07.2023 г., издаден от Г. Д. П., на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и Р. К. Т., на длъжност Главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, в частта, изменена и потвърдена с Решение № 1648/17.11.2023 г. на Директор на Дирекция ОДОП С., с която на Н. Л. Х. са определени задължения за годишен и авансов данък на ЕТ по Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) за

данъчни периоди от 2016 г. до 2020 г. в размер на 62 869,57 лева и съответните лихви за забава в размер на 26 241,58 лева, задължения по Кодекса за социално осигуряване (КСО) за държавно обществено осигуряване (ДОО) в размер на 19 678,08 лева и съответните лихви за забава в размер на 8 221,34 лева, за допълнително задължително пенсионно осигуряване (ДЗПО) в размер на 6 858,00 лева и съответните лихви за забава в размер на 2 905,07 лева и по Закона за здравното осигуряване (ЗЗО) в размер на 9 744,00 лева и съответните лихви за забава в размер на 4 044,37 лева за периоди от 2016 г. до 2020 г.

**ОСЪЖДА** Н. Л. Х. ЕГН [ЕГН], с адрес: [населено място], [улица] да заплати на Национална агенция за приходите разноски за проведените съдебни производства в размер на юрисконсултско възнаграждение в размер на 774,35 (седемстотин седемдесет и четири евро и тридесет и пет евроцента) евро.

Решението подлежи на обжалване пред Върховен административен съд на Република България чрез Административен съд София-град в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

**Съдия:**