

РЕШЕНИЕ

№ 98

гр. София, 05.01.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 45 състав, в публично заседание на 25.11.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгени Стоянов

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **8998** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от ДОПК.

Производството е образувано по жалба на Х. П. П., адрес: [населено място],[жк], вх. Б, ет. 1, ап. 27, чрез адвокат Ц. Б. Д., с адрес: [населено място], [улица], срещу РА с № Р – 22002224000027 - 091 – 001 / 12.08.2024 г., потвърден с Решение № 784 от 09.07.2025 г. на директора на дирекция „ОДОП“ С..

В своята жалба до съда Х. П. поставя акцент върху обстоятелството, че оспореният РА е нищожен. Аргумент в тази насока е съществуването на Заповед за възлагане на ревизия от дата 01.04.2024 г. Тази заповед е поставила началото на недопустимо ревизионно производство, което е завършило с нищожен РА (л. 2 и 3 от жалбата до АССГ). ДОПК не предвижда издаването на нова ЗВР, а след като бъде отменен един РА от директора на дирекция „ОДОП“, трябва да се издаде нов РА, а не да се издава нова ЗВР. Обръща се внимание, че в решението на директора на ОДОП не съществува диспозитив, с който се отменя ЗВР от 2023 г. Правилното тълкуване на това решение е, че директорът е имал предвид са се издаде нова заповед за удължаване на срока на „висящата“ (вече започнала) първа ревизия.

В жалбата конкретно е посочено, че РА с № Р – 22002224000027 - 091 – 001 / 12.08.2024 г. е нищожен, доколкото е издаден въз основа на незаконосъобразна и нищожна Заповед за възлагане на ревизия (от дата 04.01.2024 г.) В текста на Решение № 784 от решаващия орган на НАП е зета позиция, че ревизията, извършена по силата на ЗВР от 04.01.2024 г. е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК. Тази позиция на директора на дирекция „ОДОП“ е невярна и незаконосъобразна. С Решение № 1772 от 2023 г. не се отменя Заповед за възлагане на ревизия от дата 02.03.2023 г., а само е възложено издаването на нова, по същество успоредно на старата

неотменена заповед. Това е довело да извършване на ревизия на Х. П. извън максималния допустим срок за извършване на данъчна ревизия. Нарушени са разпоредбите, определящи компетентността на органите на НАП, определящи срок на една ревизия, надхвърлящ пет месеца. Необоснован е подходът на органите по приходите да се приемат за наследство само вещите, описани в книга. Още на първата страница на всеки от издадените от П. П. пет тома е описана неговата биография, от която се вижда обхватът на неговите интереси и дейност, заеманите от него във времето важни държавни и обществени длъжности, както и факта, че той е „един от известните колекционери и ръководител на колекционерското движение в България“, включително и председател на Националното нумизматично дружество „Г. С. Р.“. Физическо лице, което не е организирано свое търговско предприятие, включващо права, задължения и фактически отношения, не може да се счита за търговец, дори при извършването от това физическо лице на множество продажби. Относно продажбата на документи, свързани с П. К. Я., за които се твърди, че Х. П. е продал на фондация „Я.“ за сумата от 27 000 лева, в жалбата е посочено, че е възникнал спор относно авторството на продадените документи. Това означава, че сделката е във висящо положение.

Жалбоподателят допълнително е уточнил, че иска от съда да постанови решение, с което да прогласи обжалвания РА с № Р – 22002224000027 - 091 – 001 / 12.08.2024 г. за нищожен предвид липсата на компетентност на ревизиращия орган, издал съответните заповеди за извършване на двете отделни ревизии на Х. П. П., физическо лице от [населено място], за един и същ ревизионен период, за едни и същи сделки. На второ място, РА е незаконосъобразен и трябва да бъде отменен. При издаването му са допуснати съществени нарушения на правилата на административното производство и ДОПК. В частност нарушени са процесуалните правни норми, свързани с определянето на права на собственост, цени и разходи по извършени сделки с движими вещи от ревизираното лице. Оспореният РА е в противоречие с материалните разпоредби на Търговския закон, регламентиращи качеството търговска на една сделка, условията за създаване на търговско предприятие и придобиването на качеството търговец от физическо лице.

В открито съдебно заседание жалбоподателят не се явява. Представява се от адв. Ц. Д.. Моли съда да отмени оспорения РА. Претендира присъждане на разноски, за които е представил списък. Представя писмена защита.

Ответникът – директор на дирекция „ОДОП“, редовно призован, не се явява. Представява се от юрисконсулт К. К.. Иска от съда да отхвърли жалбата. Няма спор по фактите, а спорът е по правните изводи. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура не изпраща прокурор за участие в производството. Не изразява становище по съществото на спора.

Съдът, след като обсъди обясненията и възраженията на страните, и след като се запозна с писмените доказателства по делото, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р – 22002224000027 – 020 – 001 от 04.01.2024 г., връчена по електронен път на 15.01.2024 г., изменена със заповеди за изменение на Заповед за възлагане на ревизия (ЗИВР) № Р – 22002224000027 – 020 – 002 от 11.04.2024 г. и № Р – 22002224000027 – 020 – 003 от 11.04.2024 г., е възложено извършването на ревизия на Х. П. П. за установяване на годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ за периодите от 01.01.2019 г. до 31.12.2021 г., както и вноски за ДОО, по ЗДДФЛ на ЕТ за периодите от 01.01.2019 г. до 31.12.2021 г. Всички заповеди в хода на производството са издадени от Т. В. П. на длъжност началник – сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП П., за която функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК произтичат от Заповед № ЗЦУ –

1997 от 04.11.2022 г. на заместник – изпълнителен директор на НАП, във връзка със Заповед № ЗЦУ – ОПР – 22 / 22.08.2022 г. на изпълнителния директор на НАП, Заповед № РД – 01 – 864 / 04.11.2022 г. на директора на ТД на НАП С. и Заповед З – ЦУ – 16 / 03.01.2024 г. на заместник – изпълнителен директор на НАП.

Ревизията е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК и е възложена в изпълнение на Решение № 1772 / 18.12.2023 г. на директора на дирекция ОДОП. С това решение е отменен първият РА и преписката е върната за извършване на повторна ревизия със задължителни указания. Предоставен е 30 – дневен срок, считано от връчване на това решение, да бъде издадена нова заповед за извършване на ревизия за горепосочените видове задължения и периоди от друг ревизиращ екип в срока по чл. 114, ал. 1 – 4 от ДОПК. Съгласно чл. 114, ал. 1 от ДОПК, срокът за извършване на ревизията (на всяко от образуваните ревизионни производства) е до три месеца и започва да тече от датата на връчване на заповедта за възлагане.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р – 22002224000027 – 092 – 001 от 21.06.2024 г., връчен по електронен път на 17.07.2024 г. Подадено е възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, преценено от органите по приходите като неоснователно.

Ревизията приключва с Ревизионен акт № Р – 22002224000027 - 091 – 001 / 12.08.2024 г. Установени са допълнителни задължения в размер на 29471. 77 лева, в това число годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на едноличен търговец (ЕТ) за 2019 г., 2020 г. и 2021 г. в размер на 6221. 77 лв. и лихви в размер на 2250. 27 лева, вноски за държавно обществено осигуряване (ДОО) – за самоосигуряващи се за периодите от 01.01.2019 г. до 31.12.2021 г. общо в размер на 8502. 52 лева и лихви в размер на 3347. 93 лева, вноски за здравно осигуряване (ЗО) за самоосигуряващи се за периодите от 1.01.2019 г. до 31.12.2021 г. общо в размер на 2872. 47 лева и лихви в размер на 1131. 04 лева.

Жалбоподателят Х. П. П., ЕГН [ЕГН] е местно физическо лице. На 28.05.2024 г. на ревизираното лице е връчено Уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК № Р – 22002224000027 – 113 – 001 / 20.05.2024 г., с което жалбоподателят е информиран, че данъчната основа на задълженията му ще бъде определена по реда на чл. 122 от ДОПК. В хода на ревизията с Протокол № Р – 22002224000027 – П. – 001 / 18.01.2024 г. и Протокол № 1909675 / 19.04.2024 г. е извършено присъединяване на доказателствата, събрани в хода на предходната ревизия на Х. П. П..

В хода на ревизионното производство е получен отговор от „Еконт Експрес“ ЕООД с вх. № 20 – 2863 / 20.04.2023 г. От получения отговор се установява, че жалбоподателят е изпращал стоки – сувенири, аксесоари, значки, книги, плакети, часовници и е получавал суми от наложени платежи (НП) и получени парични преводи за тях.

Установено е, че Х. П. не е подавал декларация за данъчните години 2018, 2019, 2020 и 2021 г. Не е декларирано получено имущество по наследство и завет. От органите по приходите е цитирано указание с изх. № 23 – 22 – 383 / 03.04.2020 г. на НАП. В него е посочено, че по отношение на декларирането на имущество, получено по наследство и завет, трябва да се има предвид, че на основание чл. 50а от ЗДДФЛ (нов, обн. – ДВ, бр. 97 от 2017 г., в сила от 01.01.2018 г.) местно физическо лице може да декларира в годишна данъчна декларация по чл. 50 придобитите през годината доходи по чл. 13 от ЗДДФЛ, полученото имущество по наследство, завет и дарение, както и получено имущество с възстановено право на собственост по реда на нормативен акт. За целта същото трябва да попълни (при условие че желае) Приложение № 13 (образец 2013), част II „получено имущество по наследство и завет, дарение, или с възстановено право на собственост по реда на нормативен акт“ на годишната данъчна декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ с код 1024, подкод 10243 „Движимо имущество, в това число: 2.1. произведения на изкуството, предмети за колекция и антикварни предмети – брой и наследствен дял; 4.1. друго – 4.2. посочва се видът на

имуществото, придобито по наследство, което желаете да декларирате, когато не е сред изброените.“ Органите по приходите посочват, че и трите лица Х. П., Н. П. и М. П. не са подали ГДД по реда на чл. 50 от ЗДДФЛ във връзка с това указание и съответно не са декларирали получено имущество по наследство и завет.

Ревизия по чл. 122 от ДОПК се извършва при наличие на някое от обстоятелствата, визирани в ал. 1, като същите не се намират помежду си в отношение на кумулативност, а на алтернативност. Наличието само на едно от тях е достатъчно основание за прилагането им. Задължението да установи по безспорен начин наличието на специалното обстоятелство по чл. 122, ал. 1 от ДОПК, обосноваващо провеждането на ревизията по особения ред, е в тежест на ревизиращите органи. След като в хода на ревизията бъдат събрани достатъчно доказателства, чиято съпоставка и анализ да доказват наличието на някое / някои от основанията по чл. 122, ал. 1 от Кодекса, ревизиращите органи, в условията на оперативна самостоятелност, трябва да вземат решение – дали данъчните задължения на ревизираното лице ще бъдат определени по общия или по специалния ред и въз основа на кои изброени в чл. 122, ал. 2 от ДОПК критерии.

Целта на приложението на уредените в чл. 122, ал. 2, т. 1 – 16 от ДОПК обстоятелства е да се получи цялостна, макар и косвена представа за дейността на задълженото лице, а оттам и приблизително съвпадение на данъчната основа, която би била установена, ако бяха налице липсващите доказателства и данни. Спазването на изискванията за изследване на относимите факти и обстоятелства по чл. 122, ал. 2 от ДОПК, обезпечават както законността и обосноваването на РА, издаден в резултат на ревизия при особен случай, така и гарантират правата на ревизираното лице като субект в ревизионното производство.

Според органите по приходите, жалбоподателят Х. П. П. е извършвал търговска дейност, а именно – покупко – продажба на вещи – сувенири, антикварни предмети, часовници, стари вещи – накити, гривни, пафти, предмети произведени преди 1989 г., рисунки и ръкописни текстове на П. К. Я., които попадат в обхвата на облагаемите доходи съобразно чл. 13, ал. 1, т. 2, буква „б“ от ЗДДФЛ. Стоките са предлагани чрез сайт за електронна търговия (balkanauction), и чрез електронната платформа за онлайн търговия eBay Inc. Доставките са осъществени чрез куриерски фирми „Еконт Експрес“ ООД и „Спиди“ ЕАД. Продажбите на стоки не са единични – средният брой на продажбите е над 25 броя на месец, т. е. продажбите на стоките не са инцидентни сделки, а са осъществявани редовно и с цел реализиране на приходи (доходи). Получени са регулярни доходи по банков път (чрез платежната система Raupal, и чрез електронната платформа за онлайн търговия eBay Inc.). Х. П. П. няма други източници на доходи.

Според органите по приходите Х. П. П. е действал в качеството на търговец по смисъла на чл. 1, ал. 1, т. 1 от Търговския закон. Той е извършвал по занятие сделки с цел приходи / доходи. Броят и системността на така осъществените сделки сочат безспорно, че те са извършени не за обезпечаване на собствени нужди, а с цел реализиране на печалба. Не са налице изключенията, установени в чл. 2 от ТЗ. Съгласно разпоредбата на чл. 286, ал. 2 от ТЗ, търговски са и сделките по чл. 1, ал. 1, независимо от качеството на лицата, които ги извършват. Съгласно разпоредбата на чл. 286, ал. 3 от ТЗ при съмнение се смята, че извършената от търговеца сделка е свързана с неговото занятие.

Тезата на органите по приходите е, че по отношение на Х. П. П. е налице осъществен фактическият състав, описан в хипотезата на чл. 26, ал. 7 от ЗДДФЛ. Независимо че Х. П. не е отчел приходите си от продажба на стоки като стопанска дейност, то те подлежат на облагане като търговски сделки. Това е така, доколкото става въпрос за повтарящи се действия, материализирани в поредица от сделки с цел реализиране на приход / доход по смисъла на Търговския закон.

Определяне на данъчната основа и годишния данък по ЗДДФЛ на ЕТ за 2019 г.

Х. П. П. не е подал годишна данъчна декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ. Установените от ревизиращия екип приходи за 2019 г. от продажби на стоки и от реализирани приходи са в размер на 28153.46 лв. Установени са разходи в размер на 12511.65 лв. Определената данъчна основа за облагане с данък върху доход от ЕТ по реда на чл. 122 от ДОПК е в размер на 15640.81 лв. Х. П. П. подлежи на задължително осигуряване на основание чл. 4, ал. 3, т. 2 от КСО, тъй като е упражнявал дейност като ЕТ през тези месеци. По смисъла на чл. 5, ал. 2 от КСО е самоосигуряващо се физическо лице, което е длъжно да внася осигурителни вноски изцяло за своя сметка. Съгласно разпоредбата на чл. 28 от ЗДДФЛ, физическите лица извършващи дейност като ЕТ формират годишна данъчна основа за доходите, като облагаемият доход по чл. 26 за данъчната година, определен по реда на глава втора от ЗКПО, се намалява с вноските, които самоосигуряващото се лице е задължено да прави през данъчната година за своя сметка по реда на КСО и ЗЗО.

След приспадане на дължимите осигурителни вноски (описани подробно в констатациите по КСО и ЗЗО) е определена данъчна основа за облагане 11 292.67 лв. и дължим данък по чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ – 1693.90 лв. Съгласно изискванията на чл. 67, ал. 5 от ЗДДФЛ, дължимият данък по чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ се внася до 30 юни на годината, следваща годината на придобиване на дохода.

Определяне на данъчната основа и годишния данък по ЗДДФЛ на ЕТ за 2020 г.

Жалбоподателят Х. П. П. не е подал годишна данъчна декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ за 2020 г. Установените от ревизиращия екип приходи за 2020 г. от продажби на стоки и реализирани приходи са в размер на 45 774.76 лв. Установени са разходи в размер на 20 344.34 лв. Определената данъчна основа за облагане с данък върху доход от ЕТ по реда на чл. 122 от ДОПК е в размер на 25430.42 лв.

След приспадане на дължимите осигурителни вноски е определена данъчна основа за облагане 18360.77 лв. и дължим данък по чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ – 2754.11 лв. Съгласно изискванията на чл. 67, ал. 5 от ЗДДФЛ, дължимият данък по чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ се внася до 30 юни на годината, следваща годината на придобиване на дохода.

Определяне на данъчната основа и годишния данък по ЗДДФЛ на ЕТ за 2021 г.

Х. П. П. не е подал годишна данъчна декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ за 2021 г. Установените от ревизиращия екип приходи за 2021 г. от продажби на стоки и реализирани приходи са в размер на 29480.81 лв. Установени са разходи в размер на 13102.58 лв. Определената данъчна основа за облагане с данък върху доход от ЕТ по реда на чл. 122 от ДОПК е в размер на 16378.23 лв.

След приспадане на дължимите осигурителни вноски е определена данъчна основа за облагане 11825.08 лв. и дължим данък по чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ – 1773.76 лв. Съгласно изискванията на чл. 67, ал. 5 от ЗДДФЛ, дължимият данък по чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ се внася до 30 юни на годината, следваща годината на придобиване на дохода.

По КСО

Съгласно чл. 6, ал. 7 от КСО осигурителните вноски за лицата по чл. 4, ал. 3, т. 1 и т. 2 от КСО, са за сметка на осигурените лица и се дължат авансово върху месечен осигурителен доход между минималния и максималния месечен размер на дохода, определен със закона за бюджета за ДОО за съответната година. На основание чл. 7, ал. 4 от КСО осигурителните вноски за самоосигуряващите се лица се внасят лично или чрез осигурителни каси до 25 – то число на месеца, следващ месеца, за който се дължат. Започването, прекъсването, възобновяването или прекратяването на всяка трудова дейност, за която е регистрирано самоосигуряващото се лице, се установяват с декларация по утвърдени образец в 7 – мо дневен срок от настъпване на

обстоятелството. Х. П. П. не е подавал декларация за регистрация като самоосигуряващо се лице в ТД на НАП – С., Декларация образец 1, Декларация образец 6.

Жалбоподателят не е внасял дължимите осигурителни вноски като самоосигуряващо се лице за периода от 01.01.2019 г. до 31.12.2021 г.

Установено е в хода на ревизията, че за периода от 01.01.2019 г. до 31.12.2021 г. Х. П. дължи авансови осигурителни вноски за фонд ДОО. Дължимите авансови вноски се внасят до 25 число на месеца, следващ месеца за който се отнасят.

Според органите по приходите, за 2019 г. Х. П. дължи авансови осигурителни вноски в размер на 82. 88 лева (560 x 14, 8 %) за месеците, през които ревизираното лице извършва дейност като ЕТ. Дължимите осигурителни вноски не са внесени. За 2020 г. жалбоподателят Х. П. дължи авансови осигурителни вноски в размер на 90. 28 лева (610 x 14, 8 %) за месеците, през които ревизираното лице извършва дейност като ЕТ. За 2021 г. дължимата сума е 96. 20 лева (650 x 14, 8 %).

За 2019 г. размерът на окончателната осигурителна вноска за фонд „Пенсии“ е 1403. 16 лева. Размерът на окончателната осигурителна вноска за ДЗПО в универсален пенсионен фонд и / или във фонд „Пенсии“ за лицата, направили избор по чл. 4б от КСО е 474. 04 лева. Общо дължима лихва: 623. 91 лева.

За 2020 г. размерът на окончателната осигурителна вноска за фонд „Пенсии“ е 2770. 62 лева. Размерът на окончателната осигурителна вноска за ДЗПО в универсален пенсионен фонд и / или във фонд „Пенсии“ за лицата, направили избор по чл. 4б от КСО е 936. 02 лева.

За 2021 г. размерът на окончателната осигурителна вноска за фонд „Пенсии“ е 1269. 58 лева. Размер на окончателната осигурителна вноска за ДЗПО в универсален пенсионен фонд и / или във фонд „Пенсии“ за лицата, направили избор по чл. 4б от КСО: 428. 91 лева.

В хода на съдебното производство от ТД на НАП С. са постъпили ЗВР, ЗИЗВР и удостоверения за връчването им. РД № Р – 22002224000027 – 092 – 001 / 21.06.2024 г., РА № Р – 22002224000027 – 092 – 001 / 12.08.2024 г., валидност на електронни подписи на ревизиращият екип, заповеди за компетентност и приложение. Материалите са постъпили на 2 броя магнитен носител – CD. Те са приобщени към доказателствата по делото.

При така установената фактическа обстановка, съдът намира от правна страна следното:

Жалбата е процесуално допустима. Същата е подадена от надлежна страна, в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК и срещу индивидуален административен акт, подлежащ на пряк съдебен контрол за законосъобразност, след проведено обжалване на РА по административен ред. Разгледана по същество е основателна, по следните съображения:

Спазен е срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на ревизионно производство. Първото ревизионно производство е възложено на дата 02.03.2023 г. със заповед, която е връчена по реда на 29, ал. 4, във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК, на дата 10.03.2023 г. Обхватът на ревизията е за периодите от 01.01.2019 г. до 31.12.2021 г. На основание чл. 114, ал. 1 от ДОПК от датата на връчване на ЗВР започва да тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията и изтича на дата 10.06.2023 г.

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

Ревизионният акт е издаден чрез Информационната система „Контрол“ като електронен документ, подписан с КЕП от Т. В. П., на длъжност Началник на сектор, със сертификат № 69cf879f4b4f02eb на дата 12.08.2024 г. и от П. Г. Д., на длъжност Главен инспектор по приходите, със сертификат № 43f86b101beb1154 на дата 12.08.2024 г.

Ревизионният доклад е подписан с КЕП от С. Д. П., на длъжност Главен инспектор по приходите,

със сертификат № 2b9e4b35c4c38a2b на дата 21.06.2024 г. и от П. Г. Д., на длъжност Главен инспектор по приходите, със сертификат № 43f86b101beb1154 на дата 21.06.2024 г.

Информационната система „Контрол“ е софтуерно приложение за целите на контролната дейност в НАП, разработено и внедрено по силата на сключен договор в изпълнение на проект „Надграждане на системата за управление на приходите чрез разработване на софтуерно приложение за целите на контролната дейност в НАП – информационна система „Контрол“ по договор с УО на ОПАК № 10 – 31 – ЗС от 03.02.2011 г. Одобреното задание за разработка и развитие на ИС „Контрол“ е съгласно изискванията на Закона за електронното управление (ЗЕУ), Закона за киберсигурност (ЗК) и Закона за управление и функциониране на системата за защита на националната сигурност (ЗУФСЗНС). Информационната система „Контрол“ записва всяко едно действие на потребителите в хронология на действията, включително и времето на подписване и самият подпис, като използва системното време на сървъра на приложението.

Съдът намира, че издадените в хода на ревизионното производство документи са подписани с валиден КЕП. Според чл. 3, т. 12 от Регламент № 910 / 2014, за да може един електронен подпис да се счита за „квалифициран електронен подпис“, той трябва да отговаря на три кумулативни изисквания – да е ”усъвършенстван електронен подпис“, който съгласно чл. 3, точка 11 от този регламент трябва да отговаря на изискванията, посочени в чл. 26 от същия; да е създаден от „устройство за създаване на квалифициран електронен подпис“, което съгласно член 3, точка 23 от този регламент трябва да отговаря на изискванията, предвидени в приложение II към същия регламент; да се основава на „квалифицирано удостоверение за електронен подпис“ по смисъла на член 3, точка 15 от Регламент № 910 / 2014. Съгласно тази разпоредба за това е необходимо въпросното удостоверение да бъде издадено от „доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги“ и да отговаря на изискванията, предвидени в приложение I към регламента (т. 43 от Решение на СЕС от 20 октомври 2022 г. по дело С – 362 / 21, Е.).

По делото са приложени удостоверения за валидност на КЕП. Съдът намира, че издадените в хода на ревизионното производство документи са подписани с валиден КЕП, при съобразяване на тълкуването, осъществено от СЕС по дело С – 362 / 21, Е..

Независимо от многократно изложеното в жалбата до съда твърдение за нищожност, ревизионният акт не страда от този вид порок. Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р – 22002224000027 – 020 – 002 от 04.01.2024 г., връчена по електронен път на 15.01.2024 г., изменена със заповеди за изменение на ЗВР (ЗИЗВР) № Р – 22002224000027 – 020 – 002 от 11.04.2024 г. и № Р – 22002224000027 – 020 – 003 е възложено извършването на ревизия на Х. П.. Ревизията е с обхват: установяване на годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ за периодите от 01.01.2019 г. до 31.12.2021 г., както и вноски за ДОО, ЗО и УПФ. В този смисъл неоснователно е възражението на жалбоподателя, че не е трябвало да са издава нова заповед за възлагане на ревизия, тъй като с Решение № 1772 от 18.12.2023 г. на директора на дирекция „ОДОП“ не е отменена изрично първата заповед за възлагане на ревизия. Действително, съгласно чл. 114 от ДОПК, срокът за извършване на ревизията (на всяко от образуванията производства) е до три месеца и започва да тече от датата на връчване на ЗВР. Ако срокът по ал. 1 се окаже недостатъчен, той може да бъде продължен с още два месеца. Тоест спазени са изискванията на ДОПК за осъществяване на ревизионното производство в съответните срокове.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи. Видно от Заповед № РД – 04 – 134 от 15.11.2024 г. на директор на дирекция ОДОП, производството по административното обжалване е било спряно с мотив, че с Разпореждане от 27.09.2024 г. на председателя на ВАС е образувано Тълкувателно дело № 2 от 2024 г. по следния въпрос: нищожен ли е РА, издаден в резултат на ревизия, възложена от орган по приходите – служител на една териториална дирекция на НАП,

определен със заповед по чл. 112, ал. 1, т. 1 от ДОПК на директора на друга териториална дирекция на НАП въз основа на заповеди по чл. 12, ал. 6, изречение първо от ДОПК и чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, по отношение на лице, за което съгласно правилата на чл. 8 от ДОПК компетентни са органите на втората (другата) териториална дирекция. Със Заповед № РД – 05 – 201 от 08.07.2025 г. производството по административното обжалване е възобновено, поради обстоятелството, че е било постановено тълкувателно решение по поставения въпрос. В Тълкувателно решение № 3 от 26.06.2025 г. изрично е посочено, че в тази хипотеза РА не е нищожен. Тоест оспореният в настоящото производство РА отговаря на условията на ДОПК и е издаден от компетентни органи по приходите.

Ревизионното производство е било проведено по особения ред на ДОПК. Този особен ред се инициира и прилага при наличие на ясно дефинирани от законодателя предпоставки. Съгласно разпоредбата на чл. 122 от ДОПК към този особен ред на провеждане на ревизионното производство органът по приходите може да премине, когато са налице някои от обстоятелствата, установени в ал. 1. Конкретно относими към настоящото дело са обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ДОПК. Съгласно разпоредбата на чл. 122, ал. 1, т. 1 от ДОПК, към ревизия по особения ред се преминава, когато до започването на производството не е подадена декларация, и когато задължението се определя по тази декларация. Това основание може да се приложи, когато лицето е било длъжно да подаде декларация и не го е сторило. Успоредно с това, декларацията трябва да е от вида, който е предвиден в чл. 107, ал. 1 от ДОПК – въз основа на тази декларация органът по приходите установява размера на дължимия данък или на осигурителната вноски.

Съгласно разпоредбата на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК, към ревизия по особения ред се преминава, и когато са налице данни за укрита приходи и доходи. Достатъчно е да се открият данни за укрита доходи, като не е необходимо с абсолютна точност да бъде определен общият размер и източникът на укрития приход и доход – това е задача на ревизията, а трябва да има само достатъчно сведения, че е налице укрит приход или доход.

В конкретния случай съдът намира, че незаконосъобразно ревизионното производство е проведено по особения ред на ДОПК. Не са били налице обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ДОПК. Спазено е изискването на чл. 124 от ДОПК, като данъчно задълженото лице е уведомено с уведомление № Р – 22002224000027 – 113 – 001 от 20.05.2024 г. С това уведомление Х. П. е информиран, че поради наличието на обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ДОПК, основата за облагане с годишен и авансов данък по ЗДДФЛ като ЕТ, както и за вноските за здравно и социално осигуряване за периодите от 01.01.2019 г. до 31.12.2021 г., ще бъде определена по реда на чл. 122 – 124а от ДОПК. На Х. П. е дадена възможност в 14 – дневен срок да представи доказателства, но такива от него не са представени.

Настоящият състав намира за необходимо да посочи, че в тежест на жалбоподателя е да установи, че неговите доходи не са с произход от дейност като ЕТ, но само ако органите по приходите са доказали по безспорен начин наличието на предпоставките по чл. 122, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ДОПК. Само ако се приеме, че ревизията по отношение на Х. П. е проведена по реда на чл. 122 от ДОПК законосъобразно, тежестта на доказване се прехвърля върху жалбоподателя. Този специален ред на ДОПК съдържа в себе си две оборими законови презумпции за истинност. В случая от водещо значение е оборимата презумпция на чл. 124, ал. 2 от ДОПК, която установява правилото, че в производството по обжалването на ревизионния акт при извършена ревизия по реда на чл. 122 от ДОПК фактическите констатации в ревизионния акт се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 е подкрепено със събраните доказателства. В конкретния случай наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 от ДОПК не се подкрепя от доказателствата. Доколкото не са спазени предпоставките за това, с издаването на

оспорения ревизионен акт по реда на чл. 122 от ДОПК, тежестта на доказване не е била прехвърлена върху Х. П.. Това е една от възможните правни последици от издаването на РА в производство по реда на чл. 122 от ДОПК, ако обаче всички събрани доказателства подкрепят това. (в този смисъл е Решение № 6506 от 19.06.2023 г. на ВАС, Осмо отделение, по адм. д. № 11646 / 2022 г.)

Във връзка с посоченото, съдът намира, че не са били налице предпоставките ревизията да се осъществи по особения ред на основание чл. 122, ал. 1, т. 1 от ДОПК. Във всеки конкретен случай трябва да се установи дали лицето е било длъжно да подава декларация или не. Ревизираното лице е посочило, че не е декларирано доходи, тъй като мисли, че няма такива, които да подлежат на деклариране. Липсата на задължение за подаване на декларация не може да доведе до възникване на основанието по чл. 122, ал. 1, т. 1 от ДОПК. Когато се установят такива приходи и доходи, които лицето е трябвало да декларира, но не го е направило, едва тогава ще е налице това основание за прилагането на особения ред на чл. 122 от ДОПК.

Съдебната практика също е ориентирана в тази насока. Предпоставката по т. 1 от чл. 122, ал. 1 от ДОПК е налице, ако за ревизирувания субект е възникнало задължение за подаване на декларация. (в този смисъл Решение № 11139 от 06.12.2022 г. по адм. д. № 3453 / 2022 г. Осмо отделение на ВАС) В конкретния случай не се установява такова задължение да е възникнало в тежест на Х. П.. Изрично в решението на директора на ОДОП, с което е отменен първият РА, е посочено, че за определяне на получените от жалбоподателя доходи като облагаеми от съществена важност е било да се установи произходът на продаваните вещи. В това решение (част от приложенията към делото) е посочено, че необходимостта да се установи произходът на продаваните вещи произтича от чл. 13, ал. 1, т. 26 от ЗДДФЛ – доходите, придобити от продажба или замяна на имущество, придобито по наследство, са необлагаеми. Изрично е указано, че трябва да се установи произходът, броят и естеството на всяка продадена вещ.

Жалбоподателят Х. П. е депозирал писмени обяснения в хода на ревизионното производство. Обобщено, той посочва, че извършените от него продажби за периода 01.01.2021 г. до 31.08.2022 г. в интернет са осъществени чрез конкретен сайт. Продадените от него предмети се явяват наследствени от неговия баща П. Х. П. (1932 – 2018 г.) Той му бил оставил в наследство около 10 000 предмета. В обяснението е посочено, че предметите са продадени от него не с цел реализиране на печалба, а за покриване на текущи финансови потребности. В края на писменото обяснение е посочено, че поради това Х. П. счита, че не осъществява търговска дейност. Предметите, които продава, са наследствени.

Именно тези факти, посочени в обяснението на жалбоподателя, са дали повод да бъде отменен РА по първата ревизия с посоченото вече решение на директора на ОДОП. Следователно трябва да се установи, дали са изпълнени указанията, дадени в Решение № 1772 от 18.12.2023 г., като минимален и първоначален ориентир за това, налице ли са били предпоставките ревизията да протече по особения ред на ДОПК.

В изпълнение на дадените указания са снети обяснения от Н. Г. П.. От това обяснение от майката на Х. П. става ясно, че след като е починал съпругът ѝ, с дъщеря ѝ решили да предоставят част от оставените от П. П. неща да ги продава синът ѝ. Причината за това е обстоятелството, че Х. П. е имал финансови проблеми. В края на обяснението е посочено, че никога (Н. П. и дъщеря ѝ) не са искали от Х. П. част от получените за продадените предмети пари.

Обяснения са снети и от М. П. П. – сестра на Х. П.. Тя посочва, че след смъртта на баща им, П. П. (на дата 15 април 2018 г.), и заради тежкото финансово положение и големите разходи за асистирана репродукция в семейството на брат ѝ – Х. П., напълно съзнателно се е съгласила той да продаде част от наследеното движимо имущество на баща им и да задържи изцяло парите от

продажбите за себе си. Отношенията с брат ѝ са такива, че никога не е ставал въпрос за официално разделяне на наследеното.

На следващо място, органите по приходите, в изпълнение на дадените в Решение № 1772 от 18.12.2023 г. указания, са извършили насрещни проверки на лица, които се явяват в качеството на продавачи на вещи спрямо Х. П.. Тези проверки са имали за цел да установят произхода на вещите, които са били продавани от ревизираното лице. Извършени са насрещни проверки на „Костов ВР“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], на А. Л. Д., на „ЕРА 3“ ДЗЗД. От представляващия дружество „Костов ВР“ ЕООД Д. К. е посочено, че дружеството използва услугите на платформа „Б. Аукцион“, ако лице закупи стока се използва наложен платеж в офис на „Е.“. Сумите се изпращат на „Е.“ по банков път. Продажбата по товарителница № 10518686687055 / 20.04.20198 г. е осъществена по описания начин. Дружество „Костов ВР“ ЕООД, чрез своя управител Д. К., потвърждава, че по тази товарителница е продадена значка.

От страна на лицето А. Л. Д., в писмен вид, е посочено, че е продало „книга“. Поръчката е направена от интернет. Продавачът е контактувал с лице с имена Х. П.. Стоката е била поръчана от интернет сайт „аукцион. бг“.

От страна на представител на „ЕРА 3“ ДЗЗД са представени писмени обяснения. По спомени на лицето, се изказва предположение, че е продало домакински прибори тип сувенирни. Доставка е извършена чрез лицензиран пощенски оператор „Е.“. Товарителницата не се пази. Стоката е била изпратена на дата 04.10.2021 г. на лицето Х. П. П. на адрес на „Е.“ в кв. Д. до поискване с наложен платеж.

По отношение на проверките на „Вехтошар“ ЕООД, заложна къща „Гарант 2“ и П. К. П., обобщено може да се посочи следното: от „Вехтошар“ ЕООД не е предоставена информация за целите на ревизията; от заложна къща „Гарант 2“ е предоставена информация за продажба на златна гривна на стойност 120. 00 лева; от П. К. П. е посочено, че не си спомня.

Всичко това е довело органите на приходите до извода, че Х. П. е купил „значка“, „книга“ и „домакински прибори тип сувенирни“, предмет на последващи продажби. Съдът намира този извод за необоснован. Не е ясно как се стига до извод, че значката е била препродадена. Не е ясно как се стига до извода, че книгата е била препродадена по – късно, без дори да е индивидуализирана като заглавие и автор. Изводът е относим и към домакинските прибори тип „сувенирни“, доколкото продавачът им, в хода на извършената насрещна проверка „по спомени“ изказва едно предположение какво най – вероятно е продал на Х. П..

Всичко това води до извод, че органите по приходите не са установили произхода на имуществото (вещите), предмет на продажба от страна на Х. П.. Те са останали неиндивидуализирани от органите по приходите. Това от своя страна означава, че остава недоказано условието на чл. 122, ал. 1, т. 1 от ДОПК и не са били налице предпоставките ревизията да се проведе по особения ред на ДОПК. По правилото на чл. 170, ал. 1, от АПК, вр. с § 2 от ДР на ДОПК, изцяло в доказателствена тежест за органите по приходите е да докажат осъществяването на предпоставките за възникване на установените с РА публични задължения. На ответника тази тежест изрично е указана с Разпореждане № 33227 от 10.10.2025 г., с което е насрочено делото, като е посочена разпоредбата на чл. 170, ал. 1 АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК, и че по силата на тази разпоредба ответникът носи доказателствената тежест относно съществуването на обстоятелствата и фактическите основания, посочени в обжалвания акт, както и изпълнението на законовите изисквания за издаването му.

На следващо място, според настоящия състав, относно обстоятелството, че не са били налице предпоставките на чл. 122, ал. 1, т. 1 от ДОПК, трябва да се има предвид и буквалното тълкуване на тази разпоредба. Последната гласи, че ревизията започва по особения ред, ако до този момент

не е подадена декларация, когато задължението се определя по декларация. Това означава, че по смисъла на тази разпоредба се има предвид не всяка декларация, а само такава, от вида, описан в чл. 107 от ДОПК. Разпоредбата на чл. 107, ал. 1 от ДОПК урежда хипотезата, която дава основание на органите по приходите да установят размера на данъка или осигурителната вноска въз основа на подадената от данъчно задълженото лице декларация. Тази декларация е различна от декларацията по чл. 50 от ЗДДФЛ. Именно липсата на подадена от Х. П. декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ е основанието, което е довело органите по приходите до извода, че са били налице предпоставките срещу това данъчно задължено лице да започне ревизия по особения ред. Казано по друг начин, неподдадената декларация по смисъла на разпоредбата на чл. 122, ал. 1, т. 1 от ДОПК е от вида на декларациите по чл. 107, ал. 1 от ДОПК. Декларацията по чл. 50 от ЗДДФЛ е от тези, които попадат в обхвата на чл. 105 от ДОПК – декларация по която лицето саму изчислява данъчната основа и дължимия данък. Обстоятелството по чл. 122, ал. 1, т. 1 от ДОПК органите по приходите са обосנוвали именно с неподдаването от страна на Х. П. на декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ, което не се споделя от настоящия състав. (изцяло в този смисъл е и Решение № 2176 от 05.03.2025 г. по адм. д. № 537 от 2025 г. на ВАС, Първо отделение, както и Решение № 994 от 07.02.2025 г. по адм. д. № 9426 / 2024 г., на ВАС, Първо отделение)

Не са били налице предпоставките на чл. 122, ал. 1, т. 1 от ДОПК. Когато обстоятелството по чл. 122, ал. 1, т. 1 от ДОПК остане недоказано от органите по приходите, е налице съществено нарушение на процесуалните правила при издаването на оспорения РА. (в този смисъл Решение № 6778 / 25.05.2009 г. по адм. д. № 15170 / 2008 г. на ВАС).

На следващо място, настоящият състав намира, че не са били налице и предпоставките на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК. Липсват безспорни доказателства, които да водят до извод, че от страна на Х. П. са били налице укрити доходи. Тезата на жалбоподателя е, че е налице хипотезата на чл. 13, ал. 1, т. 26 от ЗДДФЛ. Съгласно тази разпоредба необлагаеми са доходите от продажба или замяна на имущество, придобито по наследство и завет, както и на имущество, реституирано по реда на нормативен акт. Именно органите по приходите е трябвало да установят, че това имущество не е част от наследството на Х. П., като установят положителния юридически факт, че имуществото попада в описаната в чл. 13, ал. 1, т. 2, буква „б“ от ЗДДФЛ хипотеза: произведения на изкуството, предмети за колекции и антикварни предмети. За целта е било необходимо да се установи произходът и видът на предметите, в каквато насока изцяло са били указанията при отмяната на първия РА.

Както вече беше посочено, органите по приходите са се опитали да установят произхода на имуществото. Но установяването на закупуването на няколко отделни вещи (значка, книга и сувенири), без те да са индивидуализирани, не покрива стандарта за установяване на произхода на стоките, предмет на последваща продажба от Х. П..

Съгласно разпоредбата на чл. 26, ал. 1 от ЗДДФЛ, озаглавена „Облагаем доход“, доходът от стопанска дейност като едноличен търговец, който се облага, е формираната по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) данъчна печалба, включваща и финансовия резултат от прехвърляне на предприятието на едноличния търговец без заличаване на едноличния търговец от търговския регистър.

Съгласно алинея седма на чл. 26 от 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.

Съгласно разпоредбата на чл. 48, ал. 2 от ЗДДФЛ, размерът на данъка върху годишната данъчна основа за доходите от стопанска дейност като едноличен търговец се определя, като годишната данъчна основа се умножи по данъчна ставка 15 на сто. По този ред се облагат и доходите на

физическите лица от стопанска дейност и когато не са регистрирани като едноличен търговец. За да се приеме, че е налице осъществен фактическият състав на чл. 26, ал. 7 от ЗДДФЛ, е необходимо, на първо място, да бъдат доказани белезите на дохода, като придобит от фактическата дейност на физическото лице като едноличен търговец. На следващо място, трябва да се докаже, че дейността на лицето е извършена именно по стопански начин, а не е резултат от инцидентно придобиване или не са налице множество вземания с инцидентен характер. За да бъдат обложени получените суми по този ред, е необходимо да се определи финансовият резултат от дейността (доходът като съотношение на „приходите от“ и „разходите за“ дейността).

Основно значение имат продължителността на извършване на дейността, за която се твърди, че е извършена по стопански начин, както и интензитетът на извършените продажби и други критерии, относими към извършването на дейност по стопански начин (еднородност на изпратените стоки).

В конкретния случай обаче от основно и водещо значение за правилното решаване на правния спор е да се даде отговор на още един предварителен въпрос. Той е, дали са налице убедителни доказателства, че формираните от Х. П. доходи от продажба на имущество (предмети) са облагаеми, включително и да са доказани белезите на облагаемия доход, като придобит от фактическата дейност на физическото лице като едноличен търговец. Само облагаем доход по смисъла на чл. 12 от ЗДДФЛ може да формира такъв, който освен това носи и специфичните правни белези на придобит от фактическата дейност на физическо лице като ЕТ. Аргумент в тази насока може да се изведе от тълкуването на разпоредбата на чл. 10 от ЗДДФЛ, която в няколко точки на алинея първа описва, че в зависимост от източника доходите по този закон са няколко вида, в това число и доходи от стопанска дейност като ЕТ. (описан в т. 2) В чл. 12 от ЗДДФЛ е дадено определение на облагаеми доходи. Това са доходите от всички източници, придобити от данъчно задълженото лице през данъчната година, с изключение на доходите, които са необлагаеми по силата на закон. В следващия чл. 13, ал. 1, т. 1 и сл. от ЗДДФЛ са описани необлагаемите доходи. Съгласно разпоредбата на чл. 14, ал. 2 от ЗДДФЛ, с данък върху годишната данъчна основа по чл. 28 се облагат доходите от стопанска дейност като ЕТ. Тоест, доходите от всички източници, включително и тези от стопанска дейност като ЕТ, трябва да притежават белега „облагаеми“. Ако доходът попада в някоя от хипотезите на чл. 13 от ЗДДФЛ и носи белега „необлагаем“, той не може да попадне в приложното поле на чл. 26, ал. 7 от ЗДДФЛ. Разпоредбите на чл. 10, 12, 13 и 14 от ЗДДФЛ са част от глава втора, озаглавена „Доходи и данъци“ и се намират в част Първа от ЗДДФЛ, носеща заглавието „Общи положения“. Посоченото означава, че тези разпоредби се прилагат за всички доходи, включително и за тези от стопанска дейност като ЕТ.

Принципно не е налице спор между страните, че Х. П. е получавал определени парични суми за ревизираните данъчни периоди. Спорът е концентриран около това, предметите, обект на продажба, какъв правен характер и произход имат. Тезата на органите по приходите е ориентираната около твърдението, че имуществото (предметите), обект на продажби, трябва да се квалифицират като такива по чл. 13, ал. 1, т. 2, буква „б“ от ЗДДФЛ: произведения на изкуството, предмети за колекции и антикварни предмети. Тезата на жалбоподателя Х. П. е, че това имущество (предмети) трябва да се квалифицира по чл. 13, ал. 1, т. 26 от ЗДДФЛ, т. е. имущество, придобито по наследство от неговия баща.

Разпоредбата на чл. 13 от ЗДДФЛ е озаглавена „Необлагаеми доходи“. Тоест, доходите, които са описани в отделните хипотези на разпоредбата, принципно са необлагаеми, като от това положение има изчерпателно изброени изключения. Доходите от продажба или замяна на движимо имущество като общо правило са необлагаеми (арг. от чл. 13, ал. 1, т. 2 от ЗДДФЛ). От

това правило има изключение – ако доходите са формирани от продажба или замяна на произведения на изкуството, предмети за колекции и антикварни предмети, то положителната разлика е облагаема.

Доколкото ревизионното производство е проведено по реда на чл. 122 от ДОПК, то в тежест на органите по приходите е било да установят, че са били налице предпоставките на т. 1 и т. 2 от посочената разпоредба на ДОПК. При провеждане на ревизионно производство по особения ред на чл. 122 от ДОПК, в тежест на органите по приходите е да установи основанията за извършване на ревизия при особени случаи, както и спазването на императивния процесуален ред за това. По аргумент от чл. 124, ал. 2 от ДОПК доказателствената тежест за установяване на обстоятелствата по ал. 1 на чл. 122 от ДОПК е на органите по приходите (в този смисъл Решение № 11516 от 12.11.2021 г. по адм. дело № 2652 от 2021 г., Осмо отделение на ВАС).

Органите по приходите са избрали подход, за да обосноват своята теза, като са извършили сравнение между описанието на предметите, обект на продажба, и предметите, които са описани в книгата на проф. П. Х. П. – баща на данъчно задълженото лице. Вещите, които са описани в книгата на проф. П. са квалифицирани като получени по наследство, съответно доходите, получени при тяхната продажба попадат в обхвата на необлагаемите доходи (аргумент от чл. 13, ал. 1, т. 26 от ЗДДФЛ). Извършените продажби на вещи от Х. П. на сувенири, антикварни предмети, часовници, стари вещи – накити, гривни, пафти, предмети, произведени преди 1989 г., според органите по приходите попадат в обхвата на изключенията на необлагаемите доходи, съобразно чл. 13, ал. 1, т. 2, буква „б“ от ЗДДФЛ. Основен мотив за това е обстоятелството, че тези вещи не са идентични с описаните вещи в книгите на баща му.

Този извод не се споделя от настоящия състав. По същество, след отмяната на първия РА, в хода на повторната ревизия не са приобщени нови доказателства, които да преодолеят първоначалния дефицит на данни за укривни доходи. Това обстоятелство е било установено в първото решение на директора на ОДОП. И именно в тази насока са били дадените указания. Една част от тях са били изпълнени, но това само по себе си не е достатъчно, за да обоснове наличието на укривни доходи. Не е житейски логично да се предполага, че един колекционер ще снима и опише всички свои предмети в отделна книга, която да послужи като доказателство за това какво се оставя в наследство на роднините му.

Въз основа на посоченото по-горе настоящият състав намира, че изводът на органите по приходите за наличие на търговска дейност от страна на Х. П., която може да се приравни на дейност като ЕТ, е дискредитиран. При положение, че не са събрани достатъчно доказателства за произхода на имуществото, не може да се установи наличието на хипотезата на чл. 13, ал. 1, т. 2, буква „б“ от ЗДДФЛ. Облагаем би бил доходът, ако безспорно се установи, че предмет на продажба са произведения на изкуството, предмети за колекции и антикварни предмети, които не са получени по наследство от Х. П.. Липсата на установен произход на имуществото означава, че органите по приходите не се справят с тежестта на доказване. Данъчното облагане на доходите на едно физическо лице, включително и на тези по чл. 13, ал. 1, т. 2, буква „б“ от ЗДДФЛ, не може да почива на предположения. Липсата на установен произход на имуществото означава още едно нещо - няма как да се установи осъществяването на търговска дейност от страна на Х. П.. И това е така, независимо от броя, системността и честотата на осъществените продажби (средно по 25 на месец). Както вече беше посочено, само облагаеми доходи биха могли да попаднат в хипотезата на чл. 26, ал. 7 от ЗДДФЛ, съгласно която 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. Доходите, които органите по приходите не успяват да докажат, че са облагаеми, не могат да формират изводи за наличие на търговска дейност,

осъществявана от физическо лице, което не е регистрирано като едноличен търговец.

По отношение на декларираните доходи по реда на чл. 73 от ЗДДФЛ

Органите по приходите, след извършена справка в информационните масиви на НАП, са установили декларираните доходи по реда на чл. 73 от ЗДДФЛ. Съгласно тази разпоредба, озаглавена „Задължения за предоставяне на информация от платци на доходи“, при определени хипотези, предприятията - платци на доходи, изготвят справка по образец за изплатените през годината доходи и за удържаните през годината данък и задължителни осигурителни вноски в полза на физически лица. По делото са налице данни за подадена информация от страна на три лица: През 2019 г. „Данса“ е изплатило 640 лева на Х. П., като кодът на дохода е 506 (доходи от продажба на вещи съгласно чл. 27, ал. 5 от ЗДДФЛ). През 2019 г. „Х.“ е изплатило сумата от 310 лева, като кодът е 304 (авторски и лицензионни възнаграждения, включително и доходи от продажба на изобретения, произведения на науката и културата). През 2021 г. „Р. Козметик“ е изплатило 1600 лева, като кодът на дохода е 503 (доходи от продажба или замяна на движимо имущество (пътни, въздухоплавателни и водни превозни средства; произведения на изкуството, предмет за колекции и антикварни предмети).

Според мотивите в РД, който е неразделна част от оспорения РА, органите по приходите приемат, че подадените в справките по реда на чл. 73 от ЗДДФЛ доходи, са такива от извършена търговска дейност. Те са включени в останалите приходи, формирани от Х. П.. Съдът намира, че изводите на органите по приходите са необосновани. Единствено въз основа на подадените справки не може да се формира извод за осъществена търговска дейност. Не е установено и индивидуализирано имуществото, което евентуално е формирало тези доходи. Не е ясно например за какво „Х.“ е заплатило сумата от 310 лева, като е посочен код 304 (авторски и лицензионни възнаграждения, включително и доходи от продажба на изобретения, произведения на науката и културата). Не е установено Х. П. да е бил автор, който да е получил авторско възнаграждение, респ. не е установено какво е продал на „Х.“ – изобретение, произведение на науката, или произведение на културата.

По отношение на получена сума от Фондация „Я.“

Жалбоподателят Х. П. на дата 03.01.2020 г. е получил банков превод от Фондация „Я.“. Получена е сумата от 27 000 лева. Посочено е основание: покупка на Яворови творби и ръкописи. В хода на ревизионното производство е получено писмо от ГДНП. В него е посочено, че в хода на извършваната в ГДНП проверка по преписка с вх. № 328600 – 1870 / 2020 г., пр. пр. рег. № 21209 / 2019 г. по описа на СГП, произходът на документите и произведенията, обект на продажба, не е установен. В резултат на извършената проверка е образувано досъдебно производство № 3286 ЗМК 103 / 2020 г. по описа на ГДНП, пр. пр. № 21209 / 2019 г. на СГП. В хода на ревизията е получена информация от фондация „Я.“. Посочено е, че фондацията е закупила от Х. П. документи. Те са предадени на отдел „Криминална полиция“ – ГДНП – МВР. Посочено е още, че се очаква експертиза, която да установи (да потвърди или отхвърли) автентичността им. В информацията, предоставена от фондация „Я.“, се обръща внимание на обстоятелството, че „в литературните среди продължават споровете доколко тези документи са оригинални, свързани с П. К. Я.“

Органите по приходите са осъществили анализ на банковите сметки на жалбоподателя. Установено е, че на дата 03.01.2020 г. е получена сума от 27 000. 00 лева от Фондация „Я.“. Посочено е основание: покупка на Яворови творби и ръкописи. Това е довело органите по приходите до извода, че получените от Х. П. средства в размер на 27 000. 00 лева, се явява облагаем доход съобразно чл. 13, ал. 1, т. 2, буква „б“ от ЗДДФЛ, тъй като не е установен произходът на подадените документи, и същите не са описани в книгите на баща му.

Настоящият състав намира този извод за необоснован. Доколкото вече бяха изложени аргументи защо не са налице предпоставките на чл. 122, ал. 1, т. 1 и т. 2 от ДОПК, то в тежест на органите по приходите е да установят по безспорен начин, че доходът от продадените вещи е облагаем и попада в обхвата на чл. 13, ал. 1, т. 2, буква „б” от ЗДДФЛ. Тезата на органите по приходите остава недоказана. Не е установен произходът на продадените документи. Правилно е посочено в мотивите на оспорения РА, че проверката от страна на органите на МВР относно автентичността на описаните документи няма отношение към данъчната ревизия. Органите по приходите е трябвало да извършат собствени процесуални действия по реда на ДОПК за установяване на произхода на продадените документи. Установяването на въпроса, дали документите произхождат от П. К. Я. е ирелевантен за настоящия спор. От водещо значение за настоящото дело е например въпросът откъде жалбоподателят е придобил продадените документи, дали ги е придобил в резултат на сделка, на каква стойност и т. н.

По отношение на парични суми, получени по банков път

Органите по приходите са отразили резултатите от своята дейност в табличен вид. На с. 28 – 29 от РД е изготвена таблица с отделни колони: за всеки месец от ревизията получени с наложен платеж парични суми от „Еконт Експрес” ЕООД (колона 2); чрез пощенски пратки от „Еконт Експрес” ЕООД (колона 3); изплатени суми от „Спиди” АД (колона 4); по банков път (колона 5); по чл. 73 от ЗДДФЛ (колона 6). По отношение на получените суми по банков път е посочено следното: за м. 01 – 2019 г. е получена сумата от 2875. 53 лева; за м. 02 – 2019 г. е получена сумата от 2759. 5 лева; за м. 03 – 2019 г. – 2530. 65 лева; за м. 05 – 2019 г. 4085. 91 лева; за м. 06 – 2019 г. – 1943. 54 лева; за м. 07 – 2019 г. - 3352. 81 лева; за м. 08 – 2019 г. – 1917. 77 лева; за м. 10 – 2019 г. - 2869. 64 лева; за м. 11 – 2019 г. - 1621. 06 лева; за м. 01 – 2020 г. – 27 000 лева; за м. 02 – 2020 г. – 1957. 47 лева; за м. 03 – 2020 г. – 1442. 43 лева; за м. 07 – 2020 г. – 3397. 91 лева; за м. 08 – 2020 г. – 1118. 73 лева; за м. 09 – 2020 г. – 1313. 06 лева; за м. 11 – 2020 г. – 17. 6 лева; за м. 02 – 2021 г. - 525. 47 лева; за м. 06 – 2021 г. – 2065. 04 лева; за м. 07 – 2021 г. – 613. 66 лева; за м. 08 – 684. 85 лева; за м. 09 – 2021 г. – 1092. 94 лева; за м. 10 – 2021 г. – 546. 73 лева; за м. 11 – 2021 г. 378. 88 лева; за м. 12 – 2021 г. - 60. 77 лева.

Органите по приходите са приели, че доходите, получени по банков път са от продажба на стоки по интернет (чрез платежната система PAYPAL и чрез електронната платформа за онлайн търговия eBay Inc.) За банков превод в размер на 651. 08 евро (1273. 40 лева) на 17.04.2019 г. по IBAN 33FINV91501003732252 от сметка [банкова сметка] BRIT SLUGA се приема, че е от продажба на медали и не участва при формирането на облагаемите доходи по лицето.

Съдът намира, че тези изводи на органите по приходите остават необосновани. В тежест на органите по приходите е да установят по безспорен начин, че сумите, получени по всяка една банкова сметка са доход, който е облагаем и попада в обхвата и приложното поле на чл. 13, ал. 1, т. 2, буква „б” от ЗДДФЛ. Тезата на органите по приходите остава недоказана. Не е установен произходът на получените суми и за какво имущество са осъществени тези преводи.

Относно задълженията по КСО

Съгласно чл. 6, ал. 7 от КСО осигурителните вноски за лицата по чл. 4, ал. 3, т. 1 и т. 2 от КСО, са за сметка на осигурените лица и се дължат авансово върху месечен осигурителен доход между минималния и максималния месечен размер на дохода, определен със закона за бюджета за ДОО за съответната година. На основание чл. 7, ал. 4 от КСО осигурителните вноски за самоосигуряващите се лица се внасят лично или чрез осигурителни каси до 25 – то число на месеца, следващ месеца, за който се дължат. Започването, прекъсването, възобновяването или прекратяването на всяка трудова дейност, за която е регистрирано самоосигуряващото се лице, се установяват с декларация по утвърдени образец в 7 – мо дневен срок от настъпване на

обстоятелството. Х. П. П. не е подавал декларация за регистрация като самоосигуряващо се лице в ТД на НАП – С., Декларация образец 1, Декларация образец 6.

С оглед на установеното по отношение на данъчните задължения на Х. П., настоящият състав намира, че установените с РА задължения по КСО са незаконосъобразни.

Относно вноски за универсален пенсионен фонд (УПФ) и вноски по ЗЗО

Органите по приходите са установили задължение в тежест на Х. П. за вноски за ДЗПО за УПФ за самоосигуряващи се лица на основание чл. 4, ал. 3, т. 1, т. 2 и т. 4 от КСО. Според компетентните органи, Х. П. дължи авансови осигурителни вноски за фонд УПФ за периода от 01.01.2019 г. – 31.12.2021 г. Дължимите авансови вноски е трябвало да се внесат до 25 – то число на месеца, следващ месеца за който се отнасят, а окончателната осигурителна вноска най – късно в срока за подаване на данъчната декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ. За 2019 г. задълженото лице дължи авансови осигурителни вноски в размер на 28. 00 лева (560 лева x 5 %) за месеците, през които Х. П. е извършвал дейност като ЕТ.

За 2020 г. задълженото лице дължи авансови осигурителни вноски в размер на 30. 50 лева (610 лева x 5 %) за месеците, през които Х. П. е извършвал дейност като ЕТ.

За 2021 г. задълженото лице дължи авансови осигурителни вноски в размер на 32. 50 лева (650 лева x 5 %) за месеците, през които Х. П. е извършвал дейност като ЕТ.

Настоящият състав намира, че в тази си част РА е незаконосъобразен. Доколкото органите по приходите не успяват да докажат по безспорен начин, че Х. П. е извършвал дейност като ЕТ, то изводът им за дължимост на авансови осигурителни вноски е незаконосъобразен.

На следващо място, според органите по приходите, жалбоподателят Х. П. дължи вноски за здравно осигуряване на самоосигуряващи се лица на основание чл. 40, ал. 1, т. 2 от ЗЗО. За периода от 01.01.2019 г. – 31.12.2021 г. Х. П. е бил задължен да внася авансови осигурителни вноски за фонд Здравно осигуряване. Дължимите вноски е трябвало да бъдат внасяни до 25 – то число на месеца, следващ месеца, за който се отнасят, а окончателната осигурителна вноска най – късно в срока за подаване на данъчната декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ.

Съгласно чл. 40, ал. 7 от ЗЗО, максималният размер на месечния доход, върху който се изчислява здравноосигурителната вноска, е максималният доход, определен със Закона за бюджета на държавното обществено осигуряване.

За 2019 г. Х. П. дължи авансови осигурителни вноски в размер на 44. 80 лева (560 лева x 8 %) за месеците, през които той е извършвал дейност като ЕТ.

За 2020 г. Х. П. дължи авансови осигурителни вноски в размер на 48. 80 лева (610 лева x 8 %) за месеците, през които той е извършвал дейност като ЕТ.

За 2021 г. Х. П. дължи авансови осигурителни вноски в размер на 52. 00 лева (650 лева x 8 %) за месеците, през които той е извършвал дейност като ЕТ.

Настоящият състав намира, че в тази си част РА е незаконосъобразен. Доколкото органите по приходите не успяват да докажат по безспорен начин, че Х. П. е извършвал дейност като ЕТ, то няма как той да формира задължение за внасяне на авансови осигурителни вноски.

В обобщение съдът намира оспорения РА за незаконосъобразен и като такъв той трябва да бъде отменен.

По отношение на разноските

Материалният интерес по делото възлиза на 29 471. 58 лева – сумата, посочена в колона 11 от Таблица 1 на оспорения РА (колона 11 „Дължима сума”). Сумата е сбор от 21319. 11 лева задължения за довносяне и 8152. 47 лева лихви за просрочие. По делото е представен списък (справка) за разноските. Разноските по списък възлизат на сумата от 7510 лева. Договорени и изплатени са 3000 лева адвокатски хонорар по жалба срещу РА, 4500 лева адвокатски хонорар по

обжалване на РА, 10 лева държавна такса. При съобразяване с относимите разпоредби от Наредба № 1 за възнагражденията за адвокатска работа (чл. 7, ал. 2, т. 4), и при съобразяване с материалния интерес по делото, възнаграждението принципно възлиза на малко над 3000 лева (по – конкретно 3007.72 лева).

При този изход на спора и на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, на жалбоподателя трябва да се присъдят направените пред настоящата инстанция съдебно-деловодни разноски. Доколкото в хода по същество юрисконсулт К. е оспорил размера на претендираните от страна на жалбоподателя разноски, съдът трябва да се произнесе по възражението за прекомерност. Съгласно разпоредбата на чл. 161, ал. 2 от ДОПК, при прекомерно възнаграждение за адвокат без оглед на действителната правна и фактическа сложност на делото съдът може да присъди по-нисък размер на разноските в тази им част, но не по-малко от минимално определения размер съобразно чл. 36 от Закона за адвокатурата. Съдът съобразява, че по делото е проведено едно единствено заседание, като жалбоподателят не е поискал назначаването на ССчЕ. С оглед действителната правна и фактическа сложност на делото, съдът намира, че възражението за прекомерност е основателно и хонорарът за адвокат трябва да се определи в размер на 3100 лева. Общо дължимите разноски по делото са 3110 лева (хонорар плюс държавна такса).

Водим от горното и на основание чл. 160 и чл. 161 от ДОПК Административен Съд С. град, I отделение, 45 - ти състав,

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба на Х. П. П., адрес: [населено място],[жк], вх. Б, ет. 1, ап. 27, РА с № Р – 22002224000027 - 091 – 001 / 12.08.2024 г., потвърден с Решение № 784 от 09.07.2025 г. на директора на дирекция „ОДОП“ С..

ОСЪЖДА дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП да заплати на Х. П. П., адрес: [населено място],[жк], вх. Б, ет. 1, ап. 27 разноски по делото в размер на **3110 лева**.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му.