

РЕШЕНИЕ

№ 2435

гр. София, 12.04.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 17 състав,
в публично заседание на 25.03.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Искра Гърбелова

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **3012** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба, подадена от Е. Я. Д. ЕГН: [ЕГН], с адрес: [населено място], [улица], ет. 2 срещу Ревизионен акт (РА) №Р-22221421006411-091-001 от 27.10.2022 г., издаден от Ц. М. П. – орган, възложил ревизията, и Р. А. К. – ръководител на ревизията, с който са установени задължения за данък върху годишна данъчна основа по чл. 17 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ общо в размер на 74 491,00 лв. и задължения за лихви в размер на 26 516,36 лв. за ревизираните данъчни периоди от 01.01.2016 г. до 31.12.2019 г., потвърден с Решение № 64/16.01.2023г. на директора на дирекция ОДОП С..

В сезиращата съда жалба са изложени аргументи за нищожност на РА, като според жалбоподателя, сочените издатели – началник на сектор в ТД на НАП В. Т. и главен инспектор по приходите от същата Териториална дирекция не притежават териториална компетентност да установяват публични задължения на физически лица с постоянен адрес в [населено място]. В жалбата са изложени също така и аргументи за допуснати множество съществени процесуални нарушения, довели ограничаване правото на защита на жалбоподателя и до участието му в ревизионното производство. В тази връзка на първо място се посочва, с връчването на ЗВР по реда на чл. 32 от ДОПШ че е допуснато съществено процесуално нарушение, тъй като процедурата „връчване чрез прилагане към данъчното досие“ има за цел да не се възпрепятстват административните производства по кодекса при некоректност от страна на

задължените лица и проявена недоброръководност, изразяваща се в укриване от органите по приходите. В случая жалбоподателят твърди, че не се е укривал и е бил открит от органите по приходите от ТД на НАП С., офис Б., които са му връчили искане за представяне на документи от 7.12.2020г., с писмо с обратна разписка на адрес н [населено място], [улица], който адрес е бил известен на ревизиращите органи, доколкото същите са присъединили в хода на ревизията събраните, при проверката, при която е връчено посоченото искане на цитирания адрес. В жалбата също така се сочи, че е оказано съдействие на ревизиращите органи, от момента в който жалбоподателят е разбрал за образуваното ревизионно производство, при проведен телефонен разговор, при който е предоставен електронен адрес за кореспонденция, на който е връчен издадения ревизионен доклад и РА. В тази връзка сочи, че поради факта, че не е получавал исканията за представяне на документи, не е представил и доказателства в хода на ревизията, като задълженията са определени изцяло въз основа на доказателства, събрани от ревизиращия екип от трети лица, като доказателства от негова страна са представени едва с жалбата срещу РА до дирекция ОДОП С.. В жалбата също така са изложени аргументи относно незаконосъобразно определяне на задълженията по реда на ЗДДФЛ и при неправилно приложение на разпоредбата на чл. 33, ал. 1 ат ЗДДФЛ. В заключение е отправено искане за отмяна на оспорения РА.

В проведените съдебни заседания жалбоподателят се представлява от адв. Д., която поддържа жалбата и моли за отмяна на оспорения РА Претендира разности, съгласно приложен списък.

Ответникът – директор на дирекция "ОДОП" – С., чрез процесуален представител, изразява становище за неоснователност на жалбата по аргументи, изложени в оспорения РА, потвърдителното решение на директора на Дирекция ОДОП. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение в размер на 8 690 лв.

СГП редовно уведомена не изпраща представител.

В хода на съдебното производство са приети допълнително писмени доказателства от ответника. Допуснато и прието е заключение на съдебно-оценителна експертиза /СОцЕ/ за определяне пазарната стойност на процесния недвижим имот към датата на придобиване на идеалните части от Е. Д. – 10.11.2015г. Дадената такава стойност по заключението на вещото лице е 1 855 192 евро, като пазарната стойност съответстваща на притежаваните от жалбоподателя идеални части от процесният имот е в размер на 907 110 лв. Предвид обстоятелството, че при определянето на пазарната стойност на имота вещото лице не е използвало изрично изброените методи по § 1, т. 10 от ДР на ДОПК и не е съобразило Наредба № Н-9/14.08.2006г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени е допусната и приета повторна СОцЕ, която при използване на методите по цитираната наредба е определило пазарна стойност на процесният имот в размер на 2 069 2929 евро, като пазарната стойност съответстваща на притежаваните от жалбоподателя идеални части е в размер на 517 234, 25 евро.

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

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221421006411-020-001 от 12.11.2021 г. е възложено извършването на ревизия на Е. Я. Д. за установяване на задължения за данък върху годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2016

г. до 31.12.2019 г. Приложени са: протокол №1662487 от 01.12.2021 г. за направена проверка на адрес в [населено място], [жк], [жилищен адрес]00, протокол №1662564 от 01.12.2021 г., протокол №1824753 от 02.03.2022 г. и протокол №1824768 от 11.03.2022 г. за направени проверки на адрес в [населено място], [улица], ет. 2; съобщение по чл. 32 от ДОПК с №73-03-16-1 от 14.03.2022 г. за връчване на ЗВР по реда на чл. 32 от ДОПК, постановено на таблото в ТД на НАП С. на 14.03.2022 г. и свалено на 29.03.2022 г., обратна разписка с отбелязване „непотърсен“. Определен е срок за извършване на ревизията до три месеца от датата на връчване на заповедта съгласно чл. 114, ал. 1 от ДОПК. Със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221421006411-020-002 от 27.06.2022 г. срокът е продължен до 29.08.2022 г. съгласно чл. 114, ал. 2 от ДОПК във връзка с чл. 113, ал. 3 от ДОПК. Приложени са протоколи №1666577 от 21.07.2022 г. и №1665607 от 05.07.2022 г. за проверка на адрес и съобщение за връчване по чл. 32 от ДОПК, поставено на таблото в ТД на НАП С. на 22.07.2022 г. и свалено на 08.08.2022 г.

Заповедта за възлагане на ревизия е издадена от Ц. М. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП В. Т.. Заповедта за изменение на ЗВР е издадена от И. К. А., в качеството ѝ на заместник на възложилия ревизията орган по приходите, съгласно приложена Заповед №1270 от 15.11.2021 г., издадена от директора на ТД на НАП В. Т. и Заповед №-4344 от 23.06.2022 г. на директор за офис В., удостоверяваща отсъствието на Ц. П., поради ползването на платен годишен отпуск за периода от 23.6.2022г. до 29.6.2022г. За възлагане на ревизията лицата са оправомощени на основание чл. 12, ал. 6 и чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и на основание чл. 10, ал. 8 и ал. 9 от Закона за ационалната агенция за приходите /ЗНАП/ със Заповед №З-ЦУ-3287 от 08.11.2021 г. и Заповед №З-ЦУ-3320 от 12.11.2021 г., издадени от зам. изпълнителния директор на НАП Г. Д., Заповед №РД-01-787 от 08.11.2021 г., издадена от и. д. директора на ТД на НАП С. Е. Н..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221421006411-092-001 от 13.09.2022 г., връчен на 15.09.2022 г. ведно с доказателствата по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК, на адрес [електронна поща](#). От лицето е подадено искане вх. №59-00-692 от 23.09.2022 г. за продължаване на срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК. Депозирано е възражение с вх. №59-00-692#2 от 25.10.2022 г. С възражението не са изложени конкретни съображения и не са представени доказателства. Единствено е заявено несъгласие с ревизионния доклад. Органите по приходите са преценили възражението като неоснователно.

Ревизията приключва с Ревизионен акт /РА/ №Р-22221421006411-091-001 от 27.10.2022 г., издаден от Ц. М. П. – орган, възложил ревизията, и Р. А. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 03.11.2022 г.

Съгласно изложените в РА констатации, жалбоподателят е местно лице по смисъла на чл. 4, ал. 1, т. 1 от ЗДДФЛ и на основание чл. 12 от ЗДДФЛ е данъчно задължена за облагаемия си доход, получен през съответната данъчна година от източници в България и в чужбина. За ревизираните периоди лицето не е подавало годишни данъчни декларации /ГДД/ по чл. 50, ал. 1 от ЗДДФЛ и не е получавало доходи по трудово или извънтрудово правоотношение.

В хода на ревизията по реда на чл. 32 от ДОПК на жалбоподателката са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения. Констатирано е, че в

отговор такива не са представени. Изготвено е Уведомление по чл. 124, ал. 1 от ЗДДФЛ с изх. №Р-22221421006411-113-001 от 01.06.2022 г. до лицето за наличие на основание за извършване на ревизията по реда на чл. 122 и сл. от ДОПК, поради констатирани обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 1, т. 2 и т. 7 от ДОПК. Съгласно изложените на стр. 2 от РД констатации, Уведомлението е връчено на 14.06.2022 г. по реда на чл. 32 от ДОПК.

На основание чл. 37, ал. 5 и ал. 6 и чл. 47 от ДОПК са изпратени искания за представяне на документи и предоставяне на информация от други органи и трети лица, включително до доставчиците на комунални услуги /ел. енергия, топлоенергия, вода/ и мобилните оператори, до общинските администрации, от които е изискана информация за платени от лицето местни данъци и такси за недвижими имоти, собствени или в режим на семейна имуществена общност, до Столична дирекция на вътрешните работи за притежавани от жалбоподателя и семейството моторни превозни средства. Извършени са проверки и са направени справки в информационната система на НАП относно наличие на обявени трудови договори, сключени с ревизираното лице и подадени справки по образец по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения. Не е установено наличие на такива.

С Протокол №Р-22221421006411-П.-001 от 22.08.2022 г. е присъединен Протокол №П-22221420183806-073-001 от 15.10.2021 г., ведно с доказателства във връзка с извършена предварителна проверка, включително подадени искания на основание чл. 62 от Закона за кредитните институции /ЗКИ/ до Софийски районен съд за разкриване на сведения за операциите и наличностите по банкови сметки на ревизираното лице. С решения на СРС е постановено разкриване на сведения, представляващи банкова тайна по смисъла на чл. 62, ал. 2 от ЗКИ. Въз основа на съдебните решения са изискани извлечения от банкови сметки на жалбоподателката, открити в А. Б. БЪЛГАРИЯ АД и в Ю. БЪЛГАРИЯ АД. Установено е, че задълженото лице и съпругът ѝ – Д. Ц. Д., са реализирали доходи от наем посредством използване на онлайн платформата за краткосрочно наемане на частни жилища в България чрез AIRBNB I., VIN IE9827384L. Доходите не са декларирани и не е платено задължение за данък по ЗДДФЛ.

С Искане за представяне на документи и писмени обяснения №Р-2221421006411-040-001 от 01.06.2022 г. на лицето е указано да представи документ или декларация за разполагаеми парични средства в брой към началото и края на всеки от ревизираните периоди. Такъв документ не е представен, нито са декларирани суми. С оглед това ревизиращите са приели, че към началото и края на отделните ревизирани периоди лицето е разполагало с парични средства в брой в размер на нула лева. Относно наличните средства по банкови сметки е взета предвид информацията по представените от търговските банки банкови извлечения.

След анализ и съпоставка на данните за получени от субекта доходи и извършени разходи за отделните периоди, не са установени превишения на разходите над доходите на задълженото лице. Установени са задължения за данък по ЗДДФЛ на основание на материалния закон.

1. За данъчен период 2016 г.

Към 01.01.2016 г. и към 31.12.2016 г. на лицето не са признати налични парични средства в брой. По данни от банковите сметки към 01.01.2016 г. е посочена сума в размер на 304,72 лв. и към 31.12.2016 г. – сума в размер на 1 215,63 лв.

За периода на лицето са признати доходи общо в размер на 10 670,00 лв. и разходи общо в размер на 4 204,32 лв. Не е установено превишение на разходите над доходите. За периода е констатирано, че семейството е реализирало доходи от предоставяне под наем на собствено жилище. Реализираният доход е в размер на 10 670,00 лв. Сумата е установена въз основа на представени банкови извлечения от „АЛИАНЦ БАНК БЪЛГАРИЯ“ АД. Преводите са правени от платец WORLPLAY L. AIRBNB.

С Писмо вх. №08-С-25#1 от 17.05.2022 г. Столична община е уведомила ревизиращи, че се касае за имот, находящ се в [населено място], [улица], деклариран като семейна имуществена общност, като всеки от съпрузите е собственик на една втора от имота. В съответствие с това органите по приходите са признали една втора от получения доход от наем като доход на Е. Д.. На основание чл. 31, ал. 1 от ЗДДФЛ от признатия доход в размер на 5 335,00 лв., представляващи една втора от получения наем, е приспаднал разход в размер на 533,50 лв. Определена е данъчна основа за облагане в размер на 4 801,50 лв. и дължим данък на основание на материалния закон – в размер на 480,00 лв., ведно с лихви в размер на 267,22 лв.

2. За данъчен период 2017 г.

Към 01.01.2017 г. и към 31.12.2017 г. на Е. Д. не са признати налични парични средства в брой. По данни от банковите сметки към 01.01.2017 г. е посочена сума в размер на 1 215,63 лв. и към 31.12.2017 г. – сума в размер на 199,81 лв.

За периода на лицето са признати доходи общо в размер на 16 961,72 лв. и разходи общо в размер на 9 165,35 лв. Не е установено превишение на разходите над доходите. По реда на материалния закон е установен размер на дължимия данък за доход, получен от отдаване под наем на посочения по-горе недвижим имот. Общо за годината получените доходи от наем по банкова сметка на Е. Я. Д. са в размер на 16 961,72 лв. Една втора от дохода, признат като такъв на жалбоподателката, е в размер на 8 480,86 лв. След приспадане на допустимите от закона разходи, възлизащи на 10 на сто – в случая 848,09 лв., е формирана облагаема данъчна основа в размер на 7 632,77 лв. и дължим данък в размер на 763,00 лв., ведно с лихви в размер на 347,83 лв.

3. За данъчен период 2018 г.

Към 01.01.2018 г. и към 31.12.2018 г. на Е. Д. не са признати налични парични средства в брой. По данни от банковите сметки към 01.01.2018 г. е посочена сума в размер на 199,81 лв. и към 31.12.2018 г. – сума в размер на 445 722,69 лв.

За периода на лицето са признати доходи общо в размер на 818 356,10 лв. и разходи общо в размер на 328 720,69 лв., в т. ч. 293 374,50 лв. преведени в евро от банкова сметка на жалбоподателката, открита в „АЛИАНЦ БАНК БЪЛГАРИЯ“ АД, към банкова сметка извън страната. Не е установено превишение на разходите над доходите.

По реда на материалния закон е установен размер на дължимия данък върху дохода за 2018 г., както следва:

- доход, получен от отдаване под наем на посочения по-горе недвижим имот. Общо за годината получените доходи от наем по банкова сметка на Е. Я. Д. са в размер на 16 465,80 лв. Една втора от дохода, признат като такъв на Е. Д., е в размер на 8 232,90 лв. След приспадане на допустимите от закона разходи, възлизащи на 10 на сто – в случая 823,29 лв., е формирана облагаема данъчна основа в размер на 7 409,61 лв. и дължим данък в размер на 741,00 лв.

- доход от продажба на недвижим имот, находящ се в [населено място], [улица] представляващ поземлен имот и построените в него сгради. Имотът е продаден с

Нотариален акт №110 от 28.05.2018 г. за сумата 2 150 000,00 евро, разпределена между съсобствениците съгласно споразумение. В хода на ревизията, в отговор на връченото му искане за представяне на документи и писмени обяснения купувачът „АДЕМАР ИНВЕСТ“ ЕООД е представил сключен със собствениците на имота предварителен договор за покупко-продажба от 08.05.2018 г., анекс към договора от 28.05.2018 г., споразумение за разпределяне на продажната цена и банкови документи за извършени плащания към продавачите.

Установено е, че в резултат на извършената продажба на 29.05.2018 г. по банкова сметка на задълженото лице е преведена сума в размер на 410 000,00 евро. Прехвърлянето на имота е вписано в Агенция по вписвания на 28.05.2018 г. За сделката е съставен Нотариален акт №110 от 28.05.2018 г.

Е. Д. и съпругът ѝ са придобили при условията на СИО една четвърт идеална част от посочения имот по силата на Нотариален акт за прехвърляне на недвижим имот срещу задължение за издръжка и гледане №158 от 10.11.2015 г.

Предвид обстоятелството, че идеалната част от придобития недвижим имот е продадена преди изтичане на сроковете по 13, т. 1, б. „а“ и б. „б“ от ЗДДФЛ, а именно установено е, че между датата на придобиване на имота – 10.11.2015 г., и датата на продажбата му – 28.05.2018 г., са изминали по-малко от три/пет години, полученият от продажбата доход е третиран от ревизиращите като облагаем.

За установяване на цената на придобиване са съобразени данните в представените от търговските банки извлечения от банкови сметки на ревизираната и съпругът ѝ за преведени суми по банкова сметка на прехвърлителя на имота срещу задължение за издръжка и гледане – И. И. В.. Установено е, че по банкова сметка на това лице купувачът на имота - „АДЕМАР ИНВЕСТ“ ЕООД, е превело сума в размер на 30 000,00 евро. От своя страна ревизираната и съпругът ѝ са превели на И. И. В. още 4 320,00 лв. Органите по приходите са приели, че за Е. Д. цената на придобиване следва да е една втора от посочената сума, съответно 2 160,00 лв. На основание чл. 33, ал. 1 от ЗДДФЛ облагаемият доход от продажбата е определен като положителната разлика между продажната цена в размер на 410 000,00 евро, с левова равностойност в размер на 801 890,30 лв. и цената на придобиване на имуществото, намалена с 10 на сто разходи. Формирана е данъчна основа за облагане в размер на 719 757,27 лв. и е установен дължим данък в размер на 71 975,72 лв.

Общо определеният като дължимият от Е. димитрова данък за 2018 г. е в размер на 72 716,00 лв., ведно с лихви в размер на 25 775,84 лв.

4. За данъчен период 2019 г.

Към 01.01.2019 г. и към 31.12.2019 г. на лицето не са признати налични парични средства в брой. По данни от банковите сметки към 01.01.2019 г. е посочена сума в размер на 445 722,69 лв. и към 31.12.2019 г. – сума в размер на 360 457,90 лв.

За периода са установени получени от лицето доходи в размер на 15 537,68 лв. и направени разходи в размер на 26 848,95 лв. Не е констатирано превишение на разходите над доходите.

По реда на материалния закон е установен размер на дължимия данък върху дохода, получен от отдаване под наем на недвижим имот, находящ се в [населено място], [улица]. Общо за годината получените доходи от наем по

банкова сметка на Е. Д. са в размер на 16 465,80 лв. Една втора от дохода, признат като такъв на госпожа Д., е в размер на 5 916,34 лв. След приспадане на допустимите от закона разходи, възлизащи на 10 на сто – в случая 591,63 лв., е формирана облагаема данъчна основа в размер на 5 324,71 лв. и дължим данък в размер на 532,00 лв., ведно с лихви в размер на 125,47 лв.

Актът е оспорен по реда на [чл. 152 ДОПК](#) с подаването на жалба в 14-дневния срок с жалба вх. №94-Е-388 от 15.11.2022 г. по регистъра на ТД на НАП С., като Решение № 64/16.01.2023г. на директорът на Дирекция ОДОП С. е потвърден изцяло.

Решението на директора на Дирекция ОДОП С. е връчено на 20.01.2023г.

При така установената фактическа обстановка, съдът достига до следните правни изводи:

Жалбата до съда срещу ревизионния акт, потвърден с решението на директора на ДОДОП е депозирана на 02.02.2023г., поради което е подадена в срок, от надлежна страна и след обжалване на ревизионния акт по административен ред, поради което е допустима.

Разгледана по същество е основателна, по следните съображения:

Съгласно [чл. 160, ал. 2 от ДОПК](#), съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално - правните разпоредби по издаването му.

Настоящият съдебен състав намира, че процесният РА е нищожен, тъй като ревизията е извършена от некомпетентна ТД на НАП – В. Т. вместо от ТД на НАП – С., където е постоянния адрес на ревизираното лице.

По своята правна същност РА е индивидуален административен акт с декларативен характер, който по аргумент на чл. 118 ДОПК не създава задължения, а установява възникнали по силата на закона такива за данъци и задължителни осигурителни вноски. За да е валиден, актът следва да е издаден от компетентни органи по материя, по място и по степен.

Съгласно чл. 6, ал. 1 от Закона за Националната агенция за приходите /ЗНАП/, агенцията се състои от централно управление и териториални дирекции. Всяка една от тези териториални дирекции се организира и ръководи от териториален директор, който упражнява предоставените му правомощия в нейните пространствени предели. Към териториалния обсег на компетентната териториална дирекция препаща и нормата на чл. 7, ал. 1 ДОПК, установяваща компетентността на органа по приходите от компетентната териториална дирекция, да издава актовете по този кодекс. Сред тези актове е и заповедта за възлагане на ревизии /ЗВР/, с която по силата на чл. 112, ал. 1 ДОПК се образува ревизионното производство. Съгласно чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК заповедта за възлагане на ревизия се издава от орган по приходите, определен от териториалния директор, която, за да бъде правопораждащ данъчноревизионното правоотношение юридически факт, следва да е издадена от компетентен орган. Разпоредбата на чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК сочи, че ревизия може да се възлага от органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция, а съобразно чл. 7, ал.1 ЗНАП органи по приходите са: изпълнителният директор на НАП и неговите заместници, териториалните директори и техните

заместници; директорите на дирекции, началниците на отдели и сектори и служителите, заемащи длъжност "държавен експерт по приходите", "държавен инспектор по приходите", "главен експерт по приходите", "старши експерт по приходите", "експерт по приходите", "главен инспектор по приходите", "старши инспектор по приходите" и "инспектор по приходите". След като първичната материална компетентност на орган по приходите е придобита по нормативен път в териториалния ѝ обхват по чл. 7, ал. 1 ДОПК, то не е допустимо пространствените ѝ предели да се разширяват извън обхвата на териториалната дирекция. Съответна на този принцип е и уредбата на чл. 8, ал. 1 от ДОПК, обвързваща компетентността на органите по приходите за издаване на актове по кодекса с компетентната териториална дирекция, която за местните физически лица, е тази по постоянния им адрес. От съответната компетентна териториална дирекция следва да бъде и органът, натоварен от териториалния директор по реда на чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК с правомощието да възлага ревизии, както и определените от него със ЗВР ревизиращи органи по приходите и ръководител на ревизията /чл. 113, ал. 1, т. 2 ДОПК/. Изключение от това правило се предвижда в разпоредбата на чл. 112, ал.2, т.2 от ДОПК, според която ревизията може да се възлага от изпълнителния директор на Националната агенция за приходите или определен от него заместник изпълнителен директор - за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. В цитирания чл. 112, ал.2, т.2 от ДОПК обаче няма нормативно предвидена възможност това правомощие да се делегира на друг орган по приходите, различен от посочените.

От доказателствата по делото се установява, че процесната ревизия е възложена със заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № №Р-22221421006411-020-001 от 12.11.2021 г. /л. 30,31/, издадена от Ц. М. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т. изменена със заповед за изменение на заповед възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № №Р-22221421006411-020-002 от 27.06.2022 г., издадена при условията на заместване от органа възложил ревизията, с които е възложено извършването на ревизия на Е. Я. Д. за установяване на задължения за данък върху годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2016 г. до 31.12.2019 г. от ревизиращ екип на ТД на НАП – В. Т.. За доказване компетентността на възложителя на ревизията е представена заповед № 3-ЦУ-3287 от 08.11.2021 г. на заместник изпълнителния директор на НАП, с която на основание чл. 12, ал. 6 от ДОПК са определени органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл.7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК, сред които в т.3 са вписани имената на възложителя на ревизията и ревизиращия екип, които са служители на ТД на НАП В. Т.. Със заповед № 3ЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. на изпълнителния директор на НАП, Г. Д. – заместник изпълнителен директор на НАП е оправомощен да определя органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК. Съгласно приложението към заповед № 3-ЦУ-3320/12.11.2021 г. на зам.изпълнителния директор на НАП, служители на ТД на НАП – В. Т. следва да извършат контролното производство на Е. Д., за която компетентна дирекция е ТД на НАП – С.. Така възложеното ревизионно производство приключва с

издаването на ревизионен акт от органи по приходите на ТД на НАП – В. Т.. Съгласно разпоредбата на чл.10, ал.9 от ЗНАП, в сила от 01.01.2021 г. при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции изпълнителният директор или оправомощено от него лице може със заповед да нареди служители от една териториална дирекция да осъществяват правомощията си по отношение на лица, за които съгласно правилата на чл. 8 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа. Разпоредбата на чл. 12, ал. 6 от ДОПК гласи, че правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 не се прилагат за органи по приходите или публични изпълнители, определени от изпълнителния директор на Националната агенция за приходите или от оправомощен от него заместник изпълнителен директор. Правомощията на органите по приходите по ал. 2 се осъществяват на територията на цялата страна независимо от компетентността по чл. 8. Анализът на горецитираните заповеди сочи, че контролното производство е възложено със ЗВР, издадена от началник сектор „Ревизии” при ТД на НАП В. Т., оправомощен от зам.изпълнителния директор на НАП по силата на заповед № 3-ЦУ-3287 от 08.11.2021г., който от своя страна е овластен от изпълнителния директор със заповед № 3ЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. В случая обаче в цитираните заповеди липсват мотиви, нито са представени доказателства, каква точно е необходимостта по смисъла на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, която налага органи по приходите от друга териториална дирекция, различна от тази по чл. 8 от ДОПК да извършат ревизия на лицето, чийто адрес се намира в [населено място]. Това налага извод, че цитираните заповеди са издадени без да са налице предпоставките за издаването им. Още повече делегирането на такива правомощия от заместник изпълнителния директор към орган по приходите от териториална дирекция, която не е териториално компетентна спрямо ревизираното лице противоречи и на нормата на чл. 112, ал.2 от ДОПК, в която изрично е посочено, че ревизията може да се възлага от: 1. органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция; или от 2. изпълнителния директор на Националната агенция за приходите или определен от него заместник изпълнителен директор - за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. Ето защо изпълнителният директор или негов заместник, които са органи по приходите, могат да възлагат ревизия по отношение на данъчно задължени лица на територията на цялата страна, но така цитираната разпоредба не допуска възможност те да делегират правомощията си към конкретни органи по приходите от съответна ТД на НАП. В съдържанието на цитираната разпоредба не се сочи друго лице, различно от изпълнителния директор или негов заместник да има правомощието да възлага ревизии по отношение на всички лица, независимо в коя териториална дирекция е седалището им, а конкретните органи по приходите в съответната ТД на НАП, компетентни да възложат ревизионно производство се определят от териториалния директор на компетентната териториална дирекция. Анализът на цитираната разпоредба сочи, че дадените правомощия в чл. 112, ал.2, т.2 от ДОПК са изрична компетентност на изпълнителния

директор или негов заместник, предвид което те не могат да бъдат предоставяни другиму.

Следователно в случая, не се установява наличието на предпоставките по чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, а именно необходимост ревизията да бъде извършена от органи по приходите от териториална дирекция, различна от тази по седалището на лицето, предвид което органите по приходите, извършили ревизията и издали ревизионния акт, не са били териториално компетентни да извършат ревизията, нито са били надлежно овластени, тъй като заместник изпълнителния директор не е имал нормативно призната възможност да делегира такива правомощия. Изложеното има за последица нищожност на ревизионния акт, тъй като е издаден от некомпетентни органи по приходите от ТД на НАП-В. Т..

Следва да бъде посочено също така, че по аргумент от чл.112,ал.2,т.1 ДОПК органът по приходите, който е оправомощен да възлага ревизии следва да бъде определен от териториалния директор на ТД на НАП С. /за процесния случай/, който обаче няма материална и териториална компетентност спрямо органи по приходите, които са на длъжност като такива към друга териториална дирекция /в случая ТД на НАП В. Т./ и съответно не са част от подчинената му ТД на НАП С. – аргумент и от чл.11 ЗНАП. В тази връзка по силата на заповед №РД-01-787/08.11.2021г. на директора на ТД на НАП С., не е предоставена надлежно компетентност за възлагане на ревизии на Е. Д., тъй като директорът на ТД на НАП С. не притежава компетентност за предоставяне на такава спрямо органи по приходите от друга териториална дирекция. Компетентност да делегира правомощия по възлагане на ревизии спрямо лица със седалище или постоянен адрес извън териториалния обхват на ТД на НАП В. Т. не притежава и директорът на ТД на НАП В. Т..

Това води несъмнено до извод за издаване на РА от некомпетентни органи по приходите от ТД на НАП – В. Т.. В този смисъл е и практиката на ВАС, а именно: Решение № 26 от 04.01.2024 г. по адм. д. № 5816/2023 г., VIII отд. на ВАС; Решение № 176 от 09.01.2024 г. по адм. д. № 6611/2023 г., VIII отд. на ВАС; Решение № 4425 от 26.04.2023 г. по адм.д. № 7761/2022 г., VIII отд. на ВАС; Решение № 13222/23.12.2021 г. по адм. д. № 3212/2021 г., I отд. на ВАС; Решение № 463/14.01.2021 г. по адм.д. № 8918/2020 г., I отд. на ВАС; Решение № 1456/03.02.2021 г. по адм. д. № 10482/2020 г., I отд. на ВАС; Решение № 2679/26.02.2021 г. по адм.д. № 11773/2020 г., I отд. на ВАС и Решение № 11678/17.11.2021 г. по адм. д. № 2837/2021 г., VIII отд. на ВАС.

Отделно и независимо от горното е необходимо да се посочи, че настоящата ревизия е извършена, без /ЗВР/ № №Р-22221421006411-020-001 от 12.11.2021 г. да е връчена лично на жалбоподателят или на упълномощено от него лице. Видно от приложените по делото доказателства за връчването на ЗВР, с която се поставя началото на ревизионното производство е приложена процедурата „Връчване чрез прилагане към данъчното досието" по чл. 32 от ДОПК, като чрез този способ са връчени всички останали изготвени до ревизираното лице документи в т.ч. и Уведомлението по чл. 124 от ДОПК, доколкото ревизията е протекла при прилагане на особения ред за облагане по чл. 122 и сл. от ДОПК.

Връчване на съобщения на физически лица чрез прилагане към досието се

извършва, когато лицето, неговият представител или пълномощник не е намерен на адреса на кореспонденция, след най - малко две посещения. Адреса на кореспонденция за физическите лица по смисъла на чл.28, ал1, т.1 от ДОПК е постоянният адрес за физическите лица, ако не е посочен писмено друг адрес, за регистрираните в регистър БУЛСТАТ лица — вписаният в регистъра адрес за кореспонденция. В ДОПК липсва аналогична разпоредба на чл.49, ал.1 от Д. /отм./, която задължаваше данъчните субекти - физически лица, които пребивават повече от 30 дни в чужбина да посочат лице на територията на страната, което да ги представлява пред данъчните органи и на което да се връчват съобщенията и другите актове на данъчна администрация. Т. задължение в ДОПК е вменено само на законните представители на юридическите лица и едноличните търговци, които са длъжни да упълномощят лице, на което да се връчва съобщенията и другите актове. В ДОПК е предвидено задължение за посочване на лице на територията на страната, което да представлява физическите лица, при отсъствието им повече от 30 дни от страната единствено, когато е започнало производство, за което са уведомени. В този смисъл връчването по реда на чл.32 от ДОПК не може да се счита за уведомяване по смисъла на горепосочената разпоредба.

От приложените по делото доказателства се установява, че Е. Д. не е била недобросъвестна, била е откривана от органите по приходите, като изготвено до нея искане за представяне на документи от 7.12.2020г. и е връчено лично на 8.12.2020г. чрез писмо с обратна разписка на адрес: [населено място], [улица] /лист 203, папка 3/ от делото. В тази връзка основателни са изложените в жалбата възражения, че този адрес е бил известен на ревизиращите органи, доколкото същите са присъединили с Протокол № Р-22221421006411-П.-001/22.08.2022г. /лист 177, папка 3/ от делото всички събрани доказателства по проверка, удостоверена с Протокол за извършена ПУФД № П-22221420183806-073-001/15.10.2021г /лист 205, папка 3/, но въпреки това от издаването на ЗВР на 12.11.2021г. в т.ч. и всички изготвени до лицето съобщения в хода на ревизията са изпращани единствено на адрес в [населено място], [улица], ет. 2, като постоянен адрес, независимо, че е бил известен друг адрес на лицето. До този друг адрес не е изпратено нито едно съобщение и не е използван нито един друг способ да се установи контакт с ревизираното лице. По този начин не е било осигурено участието на лицето в ревизионното производство, което е довело до ограничаване правото му на защита. Липсата на надлежно уведомяване на ревизираното лице за започване на ревизионното производство, представлява съществено процесуално нарушение, което само по себе си обуславя извода за нищожност на РА. Ревизираното лице не е било надлежно уведомено за започнало спрямо него ревизионно производство и за всички извършени в хода на това производство действия в т.ч. не е било уведомено, че същото се извършва по реда на чл. 122 от ДОПК до завършване на ревизията на 29.08.2022г. Контакт с ревизираното лице е осъществен едва при издаването на РД, удостоверено с Протокол № 1661256/14.09.2022г. /лист 71 папка 2/ от делото, когато същото е декларирало електронен адрес, на който да получава съобщения. Позоваването от страна на ответника на протоколи от проведени

разговори със съпруга на ревизираното лице, посочени на стр. 7 от решението на директора на дирекция ОДОП е необосновано, доколкото същите освен, че липсват и не са приложени по делото, не би могло да се приеме, че удостоверяват надлежно уведомяване на жалбоподателя за започнало спрямо него ревизионно производство. В съответствие с принципите на обективност и право на защита, които органите по приходите са длъжни да осигурят на участниците в производството по ДОПК и предвид възможността за извършване на ревизията по реда на [чл. 122 от ДОПК](#), ревизираното лице е следвало да бъде потърсено и на други известни на администрацията актуални към момента на връчването адреси, освен постоянния адрес, което в случая не е направено. С оглед на това са нарушени основните принципи на ревизионното производство, прогласени в чл. 3 и чл. 5 от ДОПК – принципите на обективност и на служебното начало, което обуславя извода, че процесният РА е опорочен с недостатък, който не може да бъде саниран.

По изложените съображения настоящият съдебен състав намира, че ЗВР е издадена от орган, който не е разполагал с компетентност да възложи ревизия на жалбоподателя и затова нито той, нито посоченият от него ръководител на ревизията са имали правомощие да издадат РА срещу жалбоподателя, чийто постоянен адрес е в [населено място]. Липсата на компетентност у издателите на РА води до нищожност на оспорения РА и съдът следва да я прогласи. Отделно и наред с това следва да се приема, че липсва и надлежно уведомяване на лицето за започнало спрямо него ревизионно производство, както и надлежно осигуряване на участието на това лице в производство по установяване на задължения по реда на чл. 122 от ДОПК, което безспорно се явява съществено процесуално нарушение, ограничаващо правото му на защита и също обуславящо нищожност на издадения РА.

На основание чл. 160, ал. 5 от ДОПК във връзка с чл. 173, ал. 2 от АПК преписката следва да се изпрати на директора на ТД на НАП – С. за администриране съгласно дадените от съда указания по тълкуването и приложението на закона.

С оглед изхода на делото претенцията за заплащане на разноски от страна на жалбоподателя следва да бъде поставена на разглеждане, на основание чл. 161, ал.1 от ДОПК. Претендират се разноски в размер на 8 520 лв. за адвокатско възнаграждение, като са представени доказателства за плащането им, в размер на 1200 лв. за изготвяне на СОцЕ, в размер на 500 лв. за изготвянето на повторна такава и в размер на 10 лв. за внесена държавна такса. Искането следва да бъде уважено на основание чл. 161 от ДОПК.

По изложените съображения и на основание чл. 160 и чл. 161 от ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОБЯВЯВА ЗА НИЩОЖЕН РА №Р-22221421006411-091-001 от 27.10.2022 г, с който са установени задължения за данък върху годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ общо в размер на 74 491,00 лв. и задължения за лихви в размер на 26 516,36 лв. за ревизираните данъчни периоди от 01.01.2016 г. до 31.12.2019 г., потвърден с Решение № 64/16.01.2023г. на директора на дирекция ОДОП С..

ОСЪЖДА Дирекция ОДОП – С. при ЦУ на НАП да заплати на Е. Я. Д. ЕГН: [ЕГН], направените по делото разноски за общо в размер на 10 230 лв. /десет хиляди двеста и тридесет лева/.

ИЗПРАЩА административната преписка на компетентната дирекция – ТД на НАП С. за възлагане на нова ревизия на Е. Я. Д. ЕГН: [ЕГН] за установяване на задълженията по ЗДДФЛ.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 –дневен срок от съобщаването на страните, че решението е изготвено.

СЪДИЯ: