

# РЕШЕНИЕ

№ 14119

гр. София, 07.08.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 17 състав,**  
в публично заседание на 22.07.2024 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Искра Гърбелова**

при участието на секретаря Грета Грозданова и при участието на прокурора Тони Петрова, като разгледа дело номер **1269** по описа за **2024** 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 И. И. Б. ЕГН: [ЕГН], с адрес: [населено място],[жк], [жилищен адрес] и съгласно уточняваща молба от 8.3.2024г. /лист 108/ от делото чрез адв. В. Б. - САК срещу Ревизионен акт (РА) №Р-22221122007321-091-001 от 07.09.2023г., издаден от Р. И. Ф. - орган, възложил ревизията, и Л. В. Ц. - ръководител на ревизията, в частта в която не е отменен с Решение № 1747/11.12.2023г. на директора на дирекция ОДОП С., като в тази част 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 12 444,97 лв. главница и задължения за лихви в размер на 4 681,70 лв. за ревизирани данъчни периоди както следва: за 2017г.; 2018г.; 2019г.;2021г., съгласно приложена от ответника справка /лист 148/ от делото.

В сезиращата съда жалба са изложени аргументи за незаконосъобразност на РА, като според жалбоподателя, въпреки наличието и представянето на всички изискани в хода на ревизията първични документи, ревизиращите органи не са признали посочените в тези документи суми за доход на ревизираното лице. Конкретно се изброяват получени средства от пенсията на съпруга на жалбоподателката, предоставяни заеми от „Ред и Ко“ ООД и изплатени доходи от фондация „Рай до край“. В заключение е отправено искане за отмяна на оспорения РА.

В проведените съдебни заседания жалбоподателят се представлява от адв. Б., който

поддържа жалбата и моли за отмяна на оспорения РА Претендира разноски по чл. 38, ал. 2 от Закона за адвокатурата.

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 изразява становище за основателност на жалбата и моли същата да се уважи.

В хода на съдебното производство е прието неоспорено от страните заключение на съдебно-счетоводна експертиза /ССЕ/. От същото се установява, че задълженото лице е получило хонорар по два граждански договора от Фондация „Рай до край“ през 2018 г на обща стойност от 49 500.00 лева, като от тях е удържан Д. в размер на 2 990.81 лв и разполагаемата сума след облагане е в размер на 46 475,99 лева. По втория въпрос на изготвената експертиза, вещото лице дава заключение, че в представената оборотна ведомост „Ред и Ко“ ООД са отразени са заеми предоставени на жалбоподателката за обща сума от 100 000.00 лева, като същата е върнала сумата от 33 000.00 лева през 2020 г. Същите са отразени своевременно и дават възможност за проследяване на възникването по време и за последващ контрол във връзка отчитането на предоставените суми като заем. В отговора на третия въпрос вещото лице посочва, че относно получени суми за процесния 2016-2021 г. период, изплатената пенсия от НОИ на С. Б. въз основа на справка от НОИ е в размер на 59 402.02 лв., а по четвъртия въпрос дава отговор, че съгласно така представените оборотна ведомост и аналитични справки за 2019 и 2020 г. може да се твърди, че дружество „Ред и Ко“ ООД е отпуснало и отразило заем съгласно ЗСч в размер на сумата от 100 000 лева на жалбоподателката И. Б. през 2019 г, като същата е върнала от нея 33 000 лева през 2020 година.

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-22221122007321-020-001 от 05.12.2022 г., изменена със ЗВР №Р-22221122007321- 020-002/06.03.2023 г., издадени от Р. И. Ф., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т., съгласно Заповед №3-ЦУ-753/05.05.2022 г. и №3-ЦУ-2303/02.12.2022 г. на зам. изпълнителния директор на НАП, е възложено извършването на ревизия на И. И. Б. за определяне на задълженията за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2016 г. до 31.12.2021 г.

Заповедта за възлагане на ревизия и за изменение на ЗВР са издадени от Р. И. Ф., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т.. Съгласно цитираните от решаващия орган и приложени по делото заповеди за възлагането на ревизията посоченото лице е оправомощено 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 Националната агенция за приходите /ЗНАП/ със Заповед №3-ЦУ-753/05.05.2022 г., издадена от зам. изпълнителния директор на НАП Г. Д. и Заповед №3-ЦУ-2303/02.12.2022г., издадена от зам. изпълнителния директор на НАП З. Г.,

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-22221122007321-092-001/18.05.2023г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено писмено възражение срещу издадения РД, което е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22221122007321-091-001 от 07.09.2023 г., издаден от Р. И. Ф. - орган, възложил ревизията, и Л. В. Ц., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В. Т. - ръководител на ревизията, връчен по електронен път на 07.09.2023 г.

Установено е, че И. И. Б. е местно физическо лице по смисъла на чл. 6 от ЗДДФЛ и в качеството си на такова, на основание чл. 8 от същия закон, е данъчно задължено лице за облагаемите си доходи, получени от източници в България и в чужбина. Семейна е и има две пълнолетни деца. В писмена декларация е посочила, че не е във фактическо съжителство със съпруга си С. И. Б., който живее в Италия от 21 години, но разполага с генерално пълномощно, с което е упълномощена да извършва всякакви правни и фактически действия от негово име и за негова сметка и да го представлява пред всички лица, организации и учреждения в страната. И. Б. е управител и едноличен собственик е на капитала на „РЕД И КО“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], и член на управителния съвет на ФОНДАЦИЯ „РАЙ ДО КРАЙ“, ЕИК[ЕИК].

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ изх. №Р-22221122007321-040-001/07.12.2022 г., №Р-22221122007321-040-002/26.04.2023 г., №Р-22221122007321-040-003/12.05.2023 г. и №Р-22221122007321-040-04/15.05.2023 г., с които са изискани документи, касаещи източниците и размера на хода; притежавано движимо и недвижимо имущество; наличие на банкови сметки и парични средства в брой; произход на паричните средства, в т.ч. на постъпилите по ови сметки суми в общ размер на 34 052,00 лв. през 2016 г., 2017 г., 2018 г. и 21 г., и основанийето за постъпването им; получени и предоставени заеми, данни за навени разходи; пътувания в чужбина и др.

Изискана е декларация за разполагаеми парични средства в брой към началото и края на всеки от ревизираните периоди, като представените документи са описани в РД.

В представените писмени обяснения лицето е посочило за източници на доходи „РЕД И КО“ ЕООД - предоставени заеми през 2018 г. в размер на 100 000,00 лв., изплатен дивидент в размер на 100 000,00 лв. през 2019 г. и от услуги с личен труд 67 000,00 лв. през 2021 г., и от ФОНДАЦИЯ „РАЙ ДО КРАЙ“ изплатен доход по граждански договор в размер на 49 550,00 лв. през 2018 г. Относно разходите за издръжка и живот е посочена сума в размер на 350,00 лв., а по отношение на разполагаеми парични средства в брой към 01.01.2016 г. не е посочена сума. Относно внасяните суми по банкова сметка жалбоподателката е посочила, че същите са семейни средства от нейната пенсия и от пенсията на съпруга ѝ С. И. Б.. Представено е пълномощно, съгласно което в качеството ѝ на упълномощено лице на С. И. Б. има право да го представлява пред НОИ В. и Банка ДСК, като има право да открие банкова сметка на негово име и да получи дебитна карта и П. код към нея. Относно основанията за извършените банкови преводи е посочено, че сумите в размер на 42 000,00 лв. преведена на 21.09.2021 г. и 37 000,00 лв. преведена на 12.11.2018 г. са дарение на дъщеря ѝ Д. И.. Произходът на сумите е от изплатени възнаграждения за положен личен труд в „РЕД и КО“ ЕООД. Преведената на 20.06.2019 г. сума в размер на 33

085,00 лв. на Д. Н. В. е за покупка на недвижим имот на Д. С. И., преведени директно на продавача на имота и е с характер на направено дарение на Д. С. И.. За направеното дарение в размер на 62 000,00 лв. на Д. С. И. на 11.02.2020 г. за произхода на средствата е посочено изплатени дивиденди. Общо дарените суми от жалбоподателката на дъщеря ѝ са в размер на 305 000,00 лв. - през 2016 г. 9 000,00 лв. /в брой/, през 2018 г. 46 000,00 лв., в т.ч. 9 000,00 лв. в брой и 37 000,00 лв. по банков път, през 2019 г. 138 000,00 лв., през 2020 г. 62 000,00 лв. по банков път и през 2021 г. 50 000,00 лв. по банков път.

Извършена е насрещна проверка на „РЕД и КО“ ЕООД, документирана с Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ №П-22221123048985-141-001/05.05.2023 г. На дружеството е връчено ИПДПОЗЛ, с което е изискана справка за всички изплатени доходи/възнаграждения на управителя И. Б. за периода от 01.01.2016 г. до 31.12.2021 г. с данни за вида на дохода, дата и начин на изплащане, удържани данъци, осигуровки, чиста сума получена от лицето; документи удостоверяващи изплащането на сумите, документи, въз основа на които е извършено изплащането на възнагражденията /договори, решения и др./, писмени обяснения и доказателства за вида на извършената от лицето работа с личен труд, наличие на изплатени дивиденди и доказателства за това, предоставени и върнати заеми и др.

От дружеството са представени доказателства за изплатен дивидент на управителя през 2019 г., в т.ч. Протокол от заседание на Общото събрание от 5.4.2019г., с което е взето решение на основание чл. 123 от Търговския закон /ТЗ/ за разпределение на част от натрупаната през предходните години печалба в размер на 100 000,00 лв. да се изплати на управителя в пълен размер, независимо от притежаваната част от капитала на дружеството, банково извлечение, от което е видно, че на 9.4.2019г. е направен превод на 95 000,00 лв. с получател И. И. Б.. Дружеството е подало декларация с вх. №2211И0046508/19.04.2019 г. по чл. 55, ал. 1 от ЗДЦФЛ и чл. 201, ал. 1 от ЗКПО за първо тримесечие на 2019 г., в която е деклариран окончателен данък за доходи от дивиденди и ликвидационни дялове по чл. 38, ал. 1 от ЗДЦФЛ от източници в страната в размер на 5 000,00 лв. и данъкът е внесен.

Представени са и 12 договора от м. 02 и м. 03.2019 г. за предоставени на И. И. Б. заемни средства в размер на 100 000,00 лв. и разходни касови ордери, в които липсват подписи на изплатил сумата, ръководител и счетоводител. Съгласно представена справка, през 2020 г. заемодателят е възстановил в касата на дружеството суми в общ размер на 33 000,00 лв. - на 04.02.2020 г. 9 000,00 лв. на 12.04.2020г. 9 000,00 лв., на 08.05.2020 г. 7 000,00 лв. и на 10.05.2020 г. 8 000,00 лв., но не са представени първични счетоводни документи за възстановените суми. Приложен е и счетоводен баланс към 31.12.2019 г., в който са записани други заеми на стойност 235 000,00 лв., отразени и в справката за заемите и начислените лихви през 2019 г.

Представен е и дневник на счетоводна сметка 421 Персонал за периода от м. 01 до м. 12.2021 г. фишове за заплати, за изплатени на И. Б. възнаграждения за положен труд за м. 05, м. 06, м. 07, м. 08, м. 09. и м. 10.2021 г. в общ размер на 59 974,80 лв. За изплатено възнаграждение през 2016 г. за положен личен труд за м. 12.2015 г. в размер на 7 500,00 лв. не са представени документи.

Ревизиращите органи са приели, че липсват достатъчно достоверни доказателства, които по категоричен начин да докажат реалното предоставяне на парични заеми от „РЕД И КО“ ЕООД на И. Б. през 2019 г., в резултат на което тези суми не участват при изготвяне на съпоставката между доходите и разходите на лицето за 2019 г.

Извършена е насрещна проверка и на Д. С. И. /дъщеря на И. Б./, документирана с ПИНП №П-22221023051069-141-001/ 05.05.2023 г. Установено е, че за периода от 13.08.2009 г. до 25.07.2011 г. и от 22.10.2012 г. до 16.09.2014 г. лицето е управител и съдружник в „РЕД И КО“ ООД, от 21.02.2019 г. до 06.02.2023 г., наета по трудови правоотношения в същото дружество, а от 14.02.2018 г. до 02.07.2019 г. е член на колективен орган на управление на ФОНДАЦИЯ „РАЙ ДО КРАЙ“.

В отговор на връчено ИПДПОЗЛ, Д. И. е представила документи, описани в РД, в т.ч. договори за дарения и приходни квитанции, за предоставени на това основание суми в общ размер на 200 000,00 лв. за 2019 г. и 50 000,00 лв. за 2021г.

В хода на ревизията е извършена и насрещна проверка на фондация „РАЙ ДО КРАЙ“, при която са представени граждански договори от м. 10 и м. 11.2018 г., сключени с И. Б. - изпълнител, съгласно които същата следва да извърши дейности по организиране, проверка, изпити и завършване на обучението по специализирано обучение. Договореното възнаграждение по единия договор е в размер на 10 050,00 лв., а по другия 39 500,00 лв. Приложени са и приемо- предавателни протоколи за приемане на извършената от И. Б. работа по организиране, проверка, изпити и завършване на обучението по специализирано обучение. Ф. е подала справка по чл. 73, ал. 1 от ЗДДФЛ с деклариран изплатен доход на И. Б. в размер на 49 550,00 лв. и удържан данък 2 907,61 лв.

Съгласно представени от И. Б. писмени обяснения, през периода от създаването си до продажбата ѝ през 2019 г. фондацията е участвала като изпълнител по два проекта - Провеждане на специализирано бизнес обучение в сферата на застраховането и Осигуряване на специфично обучение за повишаване производителността на труда и създаване на условия за устойчива заетост на служителите в „ЕН ДЖИ БЕЙКЪРИ“ ООД, като са приложени и оферти за кандидатстване до ЗК „Л. И.“ за участие в избор на изпълнител по реда на ЗУСЕСИФ от 22.12.2015 г. и Постановление на Министерски съвет от 2016 г., с предмет Провеждане на специализирано бизнес обучение в сферата на застраховането - обща стойност без ДДС -131 843,48 лв., до „ЕН ДЖИ БЕЙКЪРИ“ ООД за участие в избор на изпълнител по реда на ЗУСЕСИФ от 22.12.2015 г. и Постановление на Министерски съвет от 2016 г., с предмет Организиране и провеждане на специфично обучение по Прилагане на иновативни методи и техники за приготвяне, дизайн и презентирание на торти в „ЕН ДЖИ БЕЙКЪРИ“ ООД - обща стойност без ДДС — 87 000,00 лв. в писмени обяснения И. Б. е посочила, че всички счетоводни документи и документите, свързани с проектите са предадени на новите собственици на фондацията и не разполага с никакви документи. С оглед липсата на представени от фондацията документи, свързани с извършените дейности по проектите, са връчени ИПДПОТЛ на бенефициентите по договори - ЗК „Л. И.“ и „ЕН ДЖИ БЕЙКЪРИ“ ООД, които са представили доказателства, подробно описани в РД. Констатирано е, че И. Б. не разполага с необходимата професионална квалификация и умения, за да извърши дейностите описани в представените граждански договори - организиране, проверка, изпити по обучения на хора, в резултат на което е прието, че получените парични средства на 12.11.2018 г. по банков път в размер на 37 254,62 лв. не са изплатени за описаните услуги в гражданските договори. Приети са за доходи от други източници по смисъла на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ, които задълженото лице е следвало да декларира в Приложение №6 към ГДЦ по чл. 50 от ЗДДФЛ, а не в Приложение №3.

На основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК на лицето е връчено Уведомление №Р-

22221122007321-113-001/26.04.2023 г., с което е уведомено, че основата за облагане с данък по чл. 17 от ЗДДФЛ ще бъде определена по реда на 122 от ДОПК. Връчено е и Уведомление по чл. 17 от ДОПК с №Р-22221122007321-139-001/26.04.2023 г., както и ИПДПОЗЛ и декларации за имуществено състояние по чл. 124, ал. 3 ДОПК. Представените документи са описани в РД, като е извършен анализ на относимите обстоятелства по чл. 122, ал. 2, т. 1-16 от ДОПК.

За 2016г. след съпоставка на доходите и разходите на лицето, паричните средства по банковата сметка в началото и края на периода, е установен недостиг в размер на 9 339,01 лв., приет за данъчна основа за облагане по чл. 122 от ДОПК. След приспадане на размера на данъчните облекчения за инвалидност в размер на 7 920,00 лв. е установена обща годишна данъчна основа в размер на 1 4719,01 лв. и дължим данък 141,90 лв.

За 2017г. след съпоставка на доходите и разходите на лицето, паричните средства по банковата сметка в началото и края на периода, е установен недостиг в размер на 2 372,72 лв., приет за данъчна основа за облагане по чл. 122 от ДОПК. Поради неизпълнение на условията на чл. 23, ал. 2 от ЗДЦФЛ - наличие на задължения за 2016 г. по декларации обр. 6 за самоосигуряващо лице, е прието, че лицето няма право да ползва данъчно облекчение по реда на чл. 18 от ЗДЦФЛ за лица с намалена работоспособност. Установена е обща годишна данъчна основа за облагане в размер на 2 372,72 лв. и полагащ се данък 237,27 лв.

За 2018г. след съпоставка на доходите и разходите на лицето, паричните средства по банковата сметка в началото и края на периода, е установен недостиг в размер на 10 241,23 лв., приет за данъчна основа за облагане по чл. 122 от ДОПК. Данъчната основа от доходи от други източници е в размер на 37 254,62 лв. Поради неизпълнение на условията на чл. 23, ал. 2 от ЗДДФЛ - наличие на задължения за 2017 г. по декларации обр. 6 за самоосигуряващо лице, е прието, че лицето няма право да ползва данъчно облекчение по реда на чл. 18 от ЗДДФЛ за лица с намалена работоспособност. След извършена справка в информационната система на НАП е установено, че задълженията за 2016 г., 2017 г. и 2018 г. по декларации обр. 6 за самоосигуряващо лице са платени на 10.05.2019 г., т.е. след датата на подаване на ГДД за 2018 г. Общата данъчна основа за облагане за 2018 г. е в размер на 47 495,85 лв. и е определен дължимият данък 4 749,58 лв.

За 2019г. след съпоставка на доходите и разходите на лицето, паричните средства по банковата сметка в началото и края на периода, е установен недостиг в размер на 102 756,15 лв., приет за данъчна основа за облагане по чл. 122 от ДОПК. Поради неизпълнение на условията на чл. 23, ал. 2 от ЗДДФЛ е прието, че лицето няма право да ползва данъчно облекчение по реда на чл. 18 от ЗДДФЛ за лица с намалена работоспособност. Установена е обща годишна данъчна основа за облагане в размер на 102 756,15 лв. и полагащ се данък 10 275,61 лв.

За 2020г. не е установено превишение на доходите над разходите.

За 2021г. след съпоставка на доходите и разходите на лицето, паричните средства по банковата сметка в началото и края на периода, е установен недостиг в размер на 8 857, 66 лв., приет за данъчна основа за облагане по чл. 122 от ДОПК. Установена е, че годишната данъчна основа за доходи в Приложение №1 е в размер на 65 748,00 лв. След приспадане на размера на данъчните облекчения за инвалидност в размер на 7 200,00 лв. е установена обща годишна данъчна основа в размер на 66 685,66 лв. След приспадане на удържания от работодателя данък е определен дължим данък в размер на 885,56 лв.

Актът е оспорен по реда на [чл. 152 ДОПК](#) с подаването на жалба в 14-дневния срок с

жалба вх вх. №8085 от 26.09.2023 г. по регистъра на ТД на НАП С., като след отстраняване на нередовностите по жалбата, съгласно чл. 145 от ДОПК, в определения срок за произнасяне с Решение № 1747/11.12.2023г. на директорът на Дирекция ОДОП С. жалбата е приета за частично основателни и РА е изменен, като е определен дължим данък за всеки от ревизираните периоди и дължимата в тази връзка лихва за забава, съгласно диспозитива на решението и приложената по делото справка на лист 148 от делото.

Решението на директора на Дирекция ОДОП С. е връчено на 17.12.2023г.

*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 29.12.2023г., 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 обосновааност 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. Наред с това, в настоящия случай липсва и надлежно издадена заповед по реда на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП на изпълнителния директор на НАП или оправомощено от него лице, въз основа на която Р. И. Ф., в качеството му на възлагащ орган е определен като компетентен такъв да възложи ревизия на И. И. Б., а лицата Л. В. Ц. и Виделина Й. В. като компетентни органи по приходите да извършат ревизия на това 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 препраща 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-22221122007321-020-001 от 05.12.2022 г., изменена със ЗВР №Р-22221122007321- 020-002/06.03.2023 г. /л. 21 до 25/, издадени от Р. И. Ф., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т., с които е възложено извършването на ревизия на И. И. Б. за установяване на задължения за данък върху годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2016 г. до 31.12.2021 г. от ревизиращ екип на ТД на НАП – В. Т.. За доказване компетентността на възложителя на ревизията е представена заповед № 3-ЦУ-753 от 05.05.2022 г. на заместник изпълнителния директор на НАП /л.16/, 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-2303/2.12.2022 г. на зам.изпълнителния директор на НАП, служителите посочени в Заповед № 3-ЦУ-3287/8.11.2021г. и Заповед №



З-ЦУ-1997/4.7.2022г. следва да извършат контролното производство на И. ИНАВОНА Б., ЕГН: [ЕГН], за която компетентна дирекция е ТД на НАП – С..

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 № З-ЦУ-2303 от 02.12.2022г., който от своя страна е овластен от изпълнителния директор със заповед № ЗЦУ-ОПР-22/22.08.2022 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.

Относно представените доказателства от ответника в проведено о.с.з. на 22.07.2024г. за обосноваване необходимост по смисъла на чл. 10, ал. 9 ЗНАП - писмо № М-24-39-75#1/17.04.2024 г. на заместник ИД на НАП в отговор на запитване с писмо № М-24-39- 75/09.04.2024 г. на директора на дирекция ОДОП – С. е посочено какво аргументира според приходната администрация необходимостта от въвеждане на подхода за възлагане на контролни производства на данъчнозадължени лица с компетентна териториална дирекция – С. на органи по приходите от друга териториална дирекция, като е посочена Докладна записка № 93-00-2203/19.04.2021 г., одобрена от ИД на НАП, също представена по делото. Представени са и Указание № 20-00-70/29.04.2021г. на заместник ИД на НАП, докладни записки № 93-00-5429/03.11.2021 г. и № 93-00-2957/01.07.2022 г. на директора на дирекция „Контрол“ при ЦУ на НАП. С тези доказателства, представени в съдебното производство, се прави опит за допълване мотивите на процесния ревизионен акт относно неговата валидност. В ТР № 16/31.03.1975 на ОСГК на Върховния съд изрично се приема, че мотивите на административния акт могат да бъдат изложени и отделно от самия акт най-късно до изпращането на жалбата срещу акта на по-горния административен орган, в съобщението до страните по чл. 28, ал. 1 З. (отм.), в препроводителното (съпроводително) писмо или в друг документ към изпратената преписка, ако изхождат от същия административен орган, който е издал акта. Също така тези писмени доказателства представляват вътрешное ведомствена кореспонденция, в която се излагат съображения за неравномерна натовареност на служителите от отделните данъчни дирекции по отношение на броя на възложените и приключени ревизии, но няма изводи или данни за невъзможност или затруднена възможност на служителите от по-натоварените дирекции да осъществяват правомощията си съобразно възложената им териториална компетентност. Равномерната натовареност на органите по приходите не може и не следва да съставлява такава необходимост, че поради постигането ѝ, което е вид организационна цел на администрацията за оптимизиране на дейността ѝ, последица да е нарушаване на основни принципи и начала на данъчния процес, а именно началото на ограничената териториална компетентност на приходните органи, така както е въведено в императивната разпоредба на чл. 8 ДОПК. Изключенията от този принцип следва да се прилагат като строго и лимитативно уредени, например каквато е уредбата по смисъла на чл. 12, ал. 6 ДОПК, или по реда на чл. 112, ал. 2, т. 2, вр. с ал. 3

ДОПК, когато ревизията се възлага от изп. директор или зам. изпълнителен директор на НАП и изрично е предвидено неприлагането на чл. 8 ДОПК /така Решение № 8610 от 10.07.2024г. по адм.д. № 2653/2024г.; Решение № 7053 от 10.06.2024 г. по адм. дело № 1104/2024 по описа на ВАС и Решение № 7153 от 11.06.2024 г. по адм. дело № 3434/2024 по описа на ВАС/.

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-01-245/05.05.2022г. на директора на ТД на НАП С., не е предоставена надлежно компетентност за възлагане на ревизии на И. И. Б., 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: решението № 4460/10.04.2024 г. по адм. д. № 11074/2023 г., Решение № 2675/06.03.2024 г. по адм. д. № 7618/2023 г., Решение № 2131/22.02.2024 г. по адм. д. № 6767/2023 г., 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 в случая съгласно заповед № 3-ЦУ-2303/2.12.2022 г. на зам. изпълнителния директор на НАП /л. 19/ и приложението към същата, служителите посочени в Заповед № 3-ЦУ-3287/8.11.2021г. и Заповед № 3-ЦУ-1997/4.7.2022г. следва да извършат контролното производство на И. И. Б., ЕГН: [ЕГН], за която компетентна дирекция е ТД на НАП – С.. В Заповед № 3-ЦУ-3287/8.11.2021г. и Заповед № 3-ЦУ-1997/4.7.2022г. на зам.изпълнителния директор на НАП /л.134 до л.144/ обаче не са посочени и липсват имената на служителите - възложителя на ревизията и тези на ревизиращия екип. Следователно Р. Ф. и ревизиращият екип не са определени по предвидения в чл. 10, ал. 9 от НАП ред като компетентни служители от друга ТД на НАП, в случая В. Т. да извършат ревизия на жалбоподателката, за която съгласно така приложените заповеди компетентни са други служители, а именно тези изброени в Заповеди № 3-ЦУ-3287/8.11.2021г. и Заповед № 3-ЦУ-1997/4.7.2022г.

Действително в последната е посочено, че не отменя Заповед № 3-ЦУ-753/5.5.2023г., но за изброените в тази заповед служители в т.ч. за Р. И. Ф.; Л. В. Ц. и Виделина Й. В., като служители на ТД на НАП В. Т., липсва и не е представена издадена по надлежния ред заповед по чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, с която да е наредено да осъществяват правомощията си по отношение на И. И. Б. или с други думи да възложат и извършат ревизия на това лице.

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 бил в [населено място]. Липсата на компетентност у издателите на РА води до нищожност на оспорения РА и съдът следва да я прогласи.

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 т.ч. и за адвокатско възнаграждение по чл. 38, ал. 2 от Закона за адвокатурата /ЗА/, за което е приложен към жалбата договор за правна защита и съдействие. В този договор не се сочи, при коя конкретно хипотеза от изрично и изчерпателно изброените такива по чл. 38, ал. 1 от т. 1 до т. 3 на ЗА е оказана безплатната правна помощ на жалбоподателката, поради което искането за присъждане на адвокатско възнаграждение, при условията на чл. 38 от ЗА, съдът намира за необосновано. При това положение ответника следва да бъде осъден да заплати на жалбоподателя направените по делото разноски от 10 лв. за заплатена държавна такса и 500 лв. за заплатено възнаграждение за вещо лице.

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

### **РЕШИ:**

**ОБЯВЯВА ЗА НИЩОЖЕН** РА №Р-22221122007321-091-001 от 07.09.2023г., издаден от Р. И. Ф. - орган, възложил ревизията, и Л. В. Ц. - ръководител на ревизията, в частта в която не е отменен с Решение № 1747/11.12.2023г. на директора на дирекция ОДОП С., като в тази част са установени задължения за данък по ЗДДФЛ в размер на 12 444,97 лв. главница и задължения за лихви в размер на 4 681,70 лв. за ревизирани данъчни периоди 2017г.; 2018г.; 2019г.;2021г.

**ОСЪЖДА** Дирекция ОДОП – С. при ЦУ на НАП да заплати на И. И. Б. ЕГН: [ЕГН], направените по делото разноски общо в размер на 510 лв.

**ИЗПРАЩА** административната преписка на компетентната дирекция – ТД на НАП С. за възлагане на нова ревизия на И. И. Б., 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:**