

# РЕШЕНИЕ

№ 27070

гр. София, 13.12.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 43**  
**състав,** в публично заседание на 13.11.2024 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Весела Цанкова**

при участието на секретаря Десислава В Симеонова, като разгледа дело номер **11686** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от ДОПК.

Образувано е по жалба на П. И. З. – Б., с адрес [населено място], [улица], ет. 5, ап. 5, срещу Ревизионен акт №Р– 22221020003614 – 091 – 001/30. 05. 2023 г., поправен с Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт Р. № П – 22221023132863 – 003 – 001/14.07.2023г., издадени от Д. В. П., на длъжност Началник на сектор и И. В. А., на длъжност Главен инспектор по приходите, потвърден с Решение № 1145 от 14.08.2023 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С..

С ревизионния акт е установен данък върху годишна данъчна основа по чл. 17 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за 2015г., 2016г. и 2017г. в размер на 12 190.23 лева главница и 7 349. 87 лихви за забава.

С жалбата се иска отмяна на ревизионния акт като необоснован и незаконосъобразен, издаден в противоречие с материалния закон и процесуалния данъчен закон, при неверни и недоказани констатации. Правят се възражения, че са допуснати нарушения на чл. 3, чл. 5 и чл. 6 от ДОПК, като органите по приходите не са установили обективно всички факти и обстоятелства от значение за ревизията. С ревизионния акт са вменени необосновани и неподкрепени с доказателства задължения, определени тенденциозно и в разрез с общите процесуални правила за това. Липсва значително и/или каквото и да било несъответствие между приходите и разходите на П. З. Б. за процесните периоди. При изчисляване на паричните потоци не са взети предвид наличните суми в брой и по банковите сметки на ревизираното лице и съпругът ѝ в чужбина, както и доходите от трудови и извънтрудови правоотношения

на жалбоподателката в чужбина. От страна на ответника не са събрани данни и доказателства дали получените доходи в О. – Д. са обложени в другата държава по С.. Съгласно чл. 15, т.1 от С. от О., заплати, надници и други възнаграждения, получени от местно лице на едната договаряща държава въз основа на трудово правоотношение се облагат с данък само в държавата, в която се полага трудът. Неправилно са изчислени и разходите за периода на пребиваване на територията на О., Д.. Не са съобразени периодите, през които ревизираното лице е пребивавало на територията на Република България и периодите, през които е пребивавало извън страната. Разходите за път, настаняване и дневни пари за част от пътуванията извън страната са за сметка на „Бета турс БГ“ ООД, тъй като се касае за организирани пътувания чрез туристическа агенция, на които ревизираното лице е било ръководител /гид/. В хода по същество на делото адв. Г. поддържа възражение за нищожност на ревизионния акт, алтернативно за неговата незаконосъобразност. Представя писмени бележки. В тях прави възражение, че на основание чл. 171, ал.1 от ДОПК задълженията за 2015 г. и 2016г. по ЗДДФЛ са погасени по давност.

Ответникът – директорът на Дирекция „ОДОП“, чрез юрисконсулт А. Й., прави искане за потвърждаване на ревизионния акт като законосъобразен и обоснован. Счита, че жалбата е просрочена, а доводите за нищожност на ревизионния акт са неоснователни. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение. Представя писмени бележки.

Съдът, въз основа на представените по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Със ЗВР № Р – 22221020003614 – 020 -001/17. 06. 2020 г., издадена от Р. Г. Я., на длъжност Началник сектор, оправомощен със Заповед № РД 01 – 128/18. 02. 2020 г. на директора на ТД на НАП – С. е възложено извършване на ревизия на П. И. З. – Б. за установяване на данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периода от 01.01.2015 г. до 31. 12. 2019 г.

Със ЗИД на ЗВР с № Р – 22221020003614 – 020 -002/15. 09. 2020 г. и ЗИД на ЗВР с № Р – 22221020003614 – 020 -003/14. 10. 2020 г. и ЗИД на ЗВР № Р – 222210120003614 – 020 – 004/16. 12. 2020 г. и ЗИД на ЗВР № Р – 22221020003614 – 020 – 005/12. 03. 2021 г., издадени от Р. Г. Я., на длъжност Началник сектор, срокът за приключване на ревизионното производство е удължен до 18. 06. 2021 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №22221020003614 – 092 – 001/26. 07. 2021 г. Срещу ревизионния доклад е подадено възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, прието за неоснователно от органите по приходите.

Ревизията приключва с Ревизионен акт № Р – 22221020003614 - 091 – 001/30. 05. 2023 г., издаден от Д. В. П., на длъжност Началник сектор, възложила ревизията и И. В. А., на длъжност главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията.

При обжалване по административен ред ревизионният акт е потвърден с Решение № 1145/14. 08. 2023 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С..

В хода на съдебното производство е приета административната преписка с всички събрани в хода на ревизионното производство доказателства. Приети са допълнително представени доказателства от жалбоподателката, свързани с получаваните от нея доходи в О. – Д., сключени трудови договори, служебни бележки за получавано възнаграждение, работна виза от 16. 03. 2014 г. до 15. 03. 2016 г., трудови договори на

съпруга М. А. Р. Б. Р., служебни бележки за получени доходи, работна виза за периода от 07. 01. 2016г. до 06. 01. 2018 г. и до 19. 05. 2019 г., работни визи за предходни периоди от 2008 г. , извлечения от банковата сметка на М. Р. за различни периоди през 2016г.

От представените договори, относими за процесния период се установява, че П. И. З. е работила от 23. 03. 2014 г. до 15. 03. 2016 г. като офис администратор в „Мания туризъм“ ООД,О. –Д. с месечна нетна заплата в размер на 3000 AED. По условията на договора транспортните разходи и разносните по настаняването са за сметка на работодателя, работното време е 8 часа на ден.

М. А. Р. Б. Р. също има сключен трудов договор с „Мания туризъм“ ООД, О. –Д. с месечна нетна заплата в размер на 7000 AED като е работил в посоченото търговско дружество в периода от 03. 04. 2014 г. до 31. 12. 2016 г. По условията на договора транспортните разходи и разносните по настаняването са за сметка на работодателя, работното време е 8 часа на ден.

В периода от 05. 01. 2016 г. до 30. 06. 2017 г. М. А. Р. Б. Р. е работил и като маркетинг мениджър в „Ейч ти ай електроникс уъркс“ ООД, О. –Д. с месечна нетна заплата в размер на 15 000 AED.

Представени са и трудови договори за предходни периоди.

Приложено е становище относно давност по чл. 171, ал.1 от ДОПК, в което е посочено, че задълженията по ЗДДФЛ за 2015 г., изискуеми от 30. 04. 2016г., за които давността започва да тече от 01. 01. 2017 г. не са погасени по давност, защото давността е спряна на основание чл. 172, ал. 1, т. 5 от ДОПК с ПНОМ от 30. 06. 2020 г., продължено на основание чл. 121, ал. 6 от ДОПК. Настоящата инстанция също счита, че задълженията на 2015 г., съответно и за следващите години не са погасени по давност, защото давността е спряна с налагането на обезпечителни мерки.

С Решение № 393/29. 04. 2024 г. на КОНПИ е направен отказ от предявените искиове по гр. дело № 4488/2022 г. по описа на СГС, ГО, I -3 състав, по което един от ответниците е П. И. З. – Б. и е направено искане за отмяна на наложените обезпечителни мерки. Мотивите са, че няма значително несъответствие за проверявания период в имуществото на проверяваното лице по смисъла на чл. 107, ал. 2 от ЗОНПИ във вр. с §1, т. 3 от ДР на ЗОНПИ.

Разпитан е свидетеля И. Г. З., баща на жалбоподателката. Свидетелят дава показания, че дъщеря му в периода 2015 г. – 2017 г. е работила в Д., получавала официално около 3000 дирхама месечно, а зет му, който също работил в Д. е получавал около 5000 дирхама месечно. Наемът на апартамента, в който живеели бил около 500 дирхама на седмица, част от наема заплащала фирмата, в която работела дъщеря му. Свидетелят работел и имал високи доходи и обороти и подпомагал семейството на дъщеря си. Имал офис в Д. в периода 2015 г. -2017 г. П. основно живеела в Д., но често си идвала и в България, където семейството живеело в къщата на свидетеля и се издържали с доходи от Д.. Съдът кредитира показанията на свидетеля като достоверни, защото те кореспондират с приетите по делото писмени доказателства.

Съдът служебно е изискал и приел по делото ревизионния акт, издаден на съпруга на жалбоподателката М. А. Б. Р., с който са му установени задължения по ЗДДФЛ, главница и лихви за 2015 г. и 2016 г.

Във връзка с изземването на преписката са изискани и приети по делото всички доказателства относно компетентността на издателите на ревизионния акт.

От страна на жалбоподателката е представена справка за времето, през което тя и

съпругът ѝ са пребивавали извън Република България. За жалбоподателката дните за 2015 г. са от 01. 01. 2015 г. до 18. 01. 2015 г., от 21. 01. 2015 г. до 10. 02. 2015 г., от 06. 12. 2015 г. до 31. 12. 2015 г., за 2016 г. – от 01. 01. 2016 г. до 10. 02. 2016г., от 13. 02. 2016 г. до 26. 03. 2016 г., от 02. 04. 2016 г. до 30. 04. 2016 г., от 21. 05. 2016 г. до 25. 05. 2016 г., от 05. 06. 2016 г. до 24. 06. 2016 г., от 01. 07. 2016 г. до 25. 09. 2016 г., от 09. 11. 2016 г. до 31. 12. 2016 г., за 2017 г. периодите извън страната са от 01. 01. 2017 г. до 29. 03. 2017г., от 07. 04. 2017 г. до 07. 07. 2017 г., от 06. 09. 2017 г. до 11. 09. 2017 г., от 20. 10. 2017 г. до 30. 10. 2017 г., от 13. 12. 2017 г. до 19. 12. 2017 г. и от 28. 12. 2017 г. до 31. 12. 2017 г.

При така установената фактическа обстановка, съдът направи следните правни изводи:

Жалбата е подадена в преклузивния 14 - дневен срок по чл. 156 от ДОПК, от лице, което има правен интерес от оспорване и срещу подлежащ на оспорване пред съд акт, поради което е допустима.

Направеното от ответника възражение за просрочие на жалбата е неоснователно. Съгласно чл. 156, ал.1 от ДОПК, ревизионният акт в частта, която не е отменена с решението по чл. 155 от ДОПК може да ес обжалва чрез решаващия орган в 14 – дневен срок от получаването на решението. В сручая Решение № 1145/14. 08. 2023 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ е връчено лично на ревизираното лице на 10. 10. 2023 г. Жалбата срещу Ревизионен акт № Р – 22221020003614 – 091 – 001/30. 05. 2023 г., поправен с Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт Р. № П – 22221023132863 – 003 – 001/14. 07. 2023 г., издадени от Д. В. П., на длъжност Началник на сектор и И. В. А., на длъжност Главен инспектор по приходите е постъпила в Дирекция „ОДОП“ на 25.10.2023 г. в 0.00 часа по електронен път. Съгласно чл. 23, ал.1 от ДОПК, срокът е спазен, когато действието е извършено или документите са подадени пред надлежния орган или са получени от страната преди изтичането на срока, определен по реда на чл. 22 от ДОПК. Последният ден на срока продължава до края на двадесет и четвъртия час, понеже няма изискване жалбата да бъде подадена лично пред административния орган.

Срокът се смята за спазен и когато изпращането или получаването на документите е станало чрез пощенски оператор, куриер или по електронен път чрез използване на квалифициран електронен подпис на подателя, както и когато са подадени пред ненадлежен орган по чл.5, преди изтичането му.

Съгласно чл. 24, т. 4 от ДОПК, спазването на срока се установява от датата на изпращане на електронното съобщение. Аналогична е и разпоредбата на чл. 62 от ГПК, съгласно която, последният ден на срока продължава до края на двадесет и четвъртия час. Ако трябва да се извърши действие или да се представи нещо в съда, срокът изтича в момента на приключване на работното време. Срокът не се смята за пропуснат, когато изпращането на молбата е станало по пощата или в електронна форма.

Следователно, за да се докаже подаването на жалбата в срок, следва да се установи изпращането ѝ по електронен път до края на двадесет и четвъртия час на 24. 10. 2023 г. Видно от извлечение от хостинг системата, поддържаща е – mail акаунта на изпращача /л. 14 от делото/, жалбата като прикачен файл от 860 KB е изпратена от К. Г. до ОДОП на 24.10. 2023 г. в 23.59 ч. П. е с квалифициран електронен подпис, приложен е сертификат за квалифициран електронен подпис на К. Т. Г. с валидност от 22. 02. 2021 г. до 22. 02. 2024 г. В системата на ОДОП жалбата е получена на

25.10.2023 г. в 0.00ч. За спазването на срока е от значение момента на подаването, а не на получаването на жалбата.

Съдът счита, че подаването в 23.59 ч. на 24. 10. 2023 г. е безспорно доказано по делото, обстоятелството се потвърждава и от данните на ответника за получаване на жалбата в следваща една минута от изпращането ѝ. По изложените съображения настоящият съдебен състав счита, че жалбата е подадена в срок. Следва да се има предвид и че оспорването на акта като нищожен не е ограничено със срок.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

На основание чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, както и валидността на акта, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Процесният ревизионен акт е издаден от Д. В. Плевенска като орган, възложил ревизията и от И. В. А., ръководител на ревизията. Възложител на ревизията по ЗВР № Р – 22221020003614 – 020 -001/17. 06. 2020 г., ЗИД на ЗВР с № Р – 22221020003614 – 020 -002/15. 09. 2020 г. и ЗИД на ЗВР с № Р – 22221020003614 – 020 -003/4. 10. 2020 г. и ЗИД на ЗВР № Р – 222210120003614 – 020 – 004/16. 12. 2020 г. и ЗИД на ЗВР № Р – 22221020003614 – 020 – 005/12. 03. 2021 г. е Р. Г. Я., на длъжност Началник сектор. Със Заповед № РД – 01 – 128/18. 02. 2020 г. Р. Г. Я. е определен като служител /орган по приходите/, който изпълнява функции на компетентен орган по чл. 112, ал.2, т.1 от ДОПК.

С Решение № Р – 22221020003614 – 098 – 001/04. 06. 2021 г. на директора на ТД на НАП – С., във връзка с преназначаване на Р. Г. Я. на длъжност директор на Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С. и свързаната с това обективна и трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения, както и на основание чл. 7, ал. 3 от ДОПК, правомощията по разглеждането и решаването на преписката на П. И. З. – Б. са иззети и възложени на М. А. К. при ТД „Средни данъкоплатци и осигурители“ в качеството на възлагащ орган.

Видно от Заповед № 377/21. 05. 2021 г. на изпълнителния директор на НАП, Р. Г. Я. е преназначен от длъжност „Началник сектор“ на длъжност „Директор на дирекция“ за срок, определен до 21. 11. 2021 г.

С Решение № Р – 22221020003614 – 098 – 002/25. 10. 2022 г. на директора на ТД на Н. – С., във връзка с преназначаване на М. А. К. на длъжност главен инспектор по приходите в отдел „Ревизии“, считано от 20.10.2022 г. и свързаната с това обективна и трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения като орган, възлагащ ревизията, на основание чл. 7, ал.3 от ДОПК, правомощията по разглеждането и решаването на преписката на П. И. З. – Б. са иззети и възложени на Д. В. П. при ТД на НАП – С., в качеството на възлагащ орган.

Видно от Заповед № 2846/19. 10. 2022 г. на директора на ТД на НАП – С., М. А. К. е преназначена от длъжност Началник на сектор в Дирекция „Контрол“, отдел „Ревизии“, сектор „Ревизии“ на длъжност Главен инспектор по приходите в Дирекция „Контрол“, отдел „Ревизии“, сектор „Ревизии“, считано от 20. 10. 2022 г.

Със Заповед № 2847/19. 10. 2022 г. на изпълнителния директор на НАП, Д. В. П. е преназначена от длъжността Главен инспектор по приходите в Дирекция „Контрол“, отдел „Ревизии“, сектор „Ревизии“ на длъжност Началник на сектор в Дирекция „Контрол“, отдел „Ревизии“, сектор „Ревизии“.

Д. В. П. не е определена от директора на ТД на НАП– С. за орган по приходите, който

може да възлага ревизия в заповедта по чл. 11, ал. 3 от ЗНАП във вр. с чл. 112, ал.2, т.1 от ДОПК.

Настоящата съдебна инстанция счита, че ревизионният акт е нищожен.

Съгласно чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, компетентен да издава ЗВР е органът по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция. Съгласно ЗНАП, териториалните дирекции установяват публичните вземания за данъци, за задължителни осигурителни вноски и други публични вземания, възложени им със закон, както и обезпечават и събират публичните вземания. Дейността на всяка териториална дирекция се организира и ръководи от териториален директор, в чиято компетентност по аргумент от чл.11, ал. 1, т. 4 във вр. с ал. 3 ЗНАП се включва правомощието да организира и ръководи възлагането и извършването на проверки и ревизии. В рамките на това правомощие е и установеното в чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК негово задължение да определи орган по приходите, който да възлага ревизии. Нормата на чл. 7, ал. 1 от ЗНАП сочи кои от длъжностите в структурата на НАП са органи по приходите, а правомощията им са регламентирани в чл. 12, ал. 1 от ДОПК.

В Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по т. д. № 10/2016 г. на ВАС изрично е прието, че "за да е налице валидно издаден ревизионен акт в общата хипотеза на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, последният следва да е издаден съвместно от две лица: 1. от органа, имащ качеството на "възложил ревизията", определен за това с акт на директора на компетентната териториална дирекция и 2. от орган по приходите, определен за ръководител на ревизията със заповедта за възлагането на същата. Единият е определен по силата на закона и заповедта на териториалния директор чл. 112, ал. 2, т. 1 във вр. с чл. 119, ал. 2 ДОПК, а другият - от първия, въз основа на заповедта за възлагане на ревизия чл. 113, ал. 1, т. 2 ДОПК.

От разпоредбата на чл. 7, ал. 3 ДОПК следва правилото за неизменност на компетентния орган по приходите за разглеждане и решаване на конкретен въпрос или преписка. Изключението от това правило е изземването на разглеждането и решаването на въпроса/преписката и възлагането им на друг орган. Предпоставките за изземване на производството са изчерпателно изброени-наличие на основания за отвод или самоотвод, трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения или невъзможност, произтичаща от промяна в длъжността на органа по приходите, водеща до отпадане на компетентността,. Правомощието да промени компетентния орган е на определен в закона горестоящ орган, като при действието на чл. 7, ал. 3 ЗНАП правомощието по чл. 7, ал. 3 ДОПК е част от компетентността на изпълнителния директор и на териториалния директор или на определени от тях служители на агенцията.

В случая, с Решение №Р-22221020003614 – 098 -001/04. 06. 2021 г. за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка, издадено от Е. М. Н., на длъжност директор на ТД на НАП С., правомощията по разглеждането и решаването на преписката на П. И. З. – Б. са иззети от Р. Г. Я. във връзка с преназначаването му на длъжност директор на дирекция „Контрол“ при ТД на

НАП С. и са възложени на М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С..

В решението са изложени мотиви, че във връзка с преназначаването на Р. Я. на длъжност Директор на дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. и ангажираната с това обективна и трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения, а именно изпълнение на правомощията на началник-сектор „Ревизии“, на осн. чл.7, ал.3 ДОПК се изземват правомощията по разглеждането и решаването на процесната преписка, което се възлага на М. А. К. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място], дирекция „Контрол“, отдел „Ревизии“.

В конкретния случай като основание за изземането на преписката в Решение от 04.06.2021 г. е посочено преназначаване на Р. Я. довело до трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения. Това обстоятелство обаче не може да обоснове приложение на разпоредбата на чл. 7, ал. 3 от ДОПК, тъй като, на първо място, е необходимо трайната невъзможност, пречатваща изпълнението на служебните задължения по смисъла на чл.7 ал.3 от ДОПК, да е налице към датата на издаването на акта за изземване на компетентността, в случая към 04.06.2021г. (в този смисъл Решение № 18 от 03.01.2020 г. по адм. д. №8637/2019 на ВАС), което не е доказано от ответната страна, чиято е доказателствената тежест за това обстоятелство.

Промяната по отношение работното място на Р. Я. не обосновава наличието на трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения към датата на издаване на акта по чл. 7 ал. 3 от ДОПК. Видно от заповед № 377/21. 05. 2021 г. на изпълнителния директор на НАП, преназначаването е временно, за срок до 21. 11. 2021 г. Това преназначаване и промяната на длъжността по никакъв начин не са пречатвали издаването на ревизионния акт от първоначалния възложител на ревизията Р. Я., защото ревизионният акт е издаден на 30.05. 2023 г., след изтичане на срока на временното преназначаване. Промяната на длъжността не води и до отпадане на компетентността. Новата длъжност на Р. Я. е Директор на дирекция „Контрол“ при ТД на НАП [населено място]. Съгласно чл.7, ал.1, т.3 от ЗНАП заемащите длъжността „директор на дирекция“ са органи по приходите. Преназначаването на Я. е извършено в същата ТД на НАП- [населено място], и е налице само промяна на длъжността- от Началник сектор“Ревизии“ в Директор на дирекция “Контрол“, като същия е продължил да има компетентност на територията на ТД на НАП- [населено място] и преназначаването му на новата длъжност не води до отпадане на компетентността на Я., нито пък е налице отпадане на качеството на орган по приходите. Напротив същият е продължил да бъде орган по приходите.

Аналогични са доводите и по отношение на второто изземване на преписката с Решение № Р – 22221020003614 – 098 – 002/25. 10. 2022 г. на директора на ТД на Н. – С., във връзка с преназначаване на М. А. К. на длъжност главен инспектор по приходите в отдел „Ревизии“, считано от 20. 10.

2022 г. и свързаната с това обективна и трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения като орган, възлагащ ревизията, на основание чл. 7, ал. 3 от ДОПК и възлагане на правомощията по разглеждането и решаването на преписката на П. И. З. – Б. на Д. В. П. при ТД на НАП – С., в качеството на възлагащ орган. Видно от Заповед № 2846/19. 10. 2022 г. на директора на ТД на НАП – С., М. А. К. е преназначена от длъжност Началник на сектор в Дирекция „Контрол“, отдел „Ревизии“, сектор „Ревизии“ на длъжност Главен инспектор по приходите в Дирекция „Контрол“, отдел „Ревизии“, сектор „Ревизии“, считано от 20. 10. 2022 г. Промяната на длъжността не води и до отпадане на компетентността. Новата длъжност на М. К. е главен инспектор по приходите в отдел „Ревизии“.

Съгласно чл.7, ал.1, т.4 от ЗНАП заемащите длъжността „главен инспектор по приходите“ са органи по приходите. Преназначаването на М. К. е извършено в същата ТД на НАП- [населено място], и е налице само промяна на длъжността- от Началник сектор“Ревизии“ в „главен инспектор по приходите“ в отдел „Ревизии“, като е продължила да има компетентност на територията на ТД на НАП- [населено място] и преназначаването на новата длъжност не води до отпадане на компетентността, нито пък е налице отпадане на качеството на орган по приходите.

Тълкуването на нормата на чл.7, ал.3 ДОПК в съдебната практика на ВАС е непротиворечиво, че наличието на трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения трябва да се изследва конкретно за всеки конкретен случай. (вж. решения по адм.д. №№ 3014/2020; 4224/2020; 6435/2020; 5741/2021г.). Само по себе си, преназначаването на органа по приходите, възложил ревизията, като държавен служител на друга длъжност в същата дирекция, отдел и сектор, не води до извод за трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения или до отпадане на компетентността. В случая няма "трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения", защото промяната в заеманите длъжности, без да е налице загуба на качеството на орган по приходите от страна на Я. и К. не води до трайна фактическа невъзможност за изпълнение на служебните задължения.

За обратния извод не може да се черпят аргументи и от втората хипотеза на чл. 7, ал. 3 от ДОПК, допускаща изземване на ревизионната преписка при „невъзможност (за изпълнение на служебните задължения), произтичаща от промяна в длъжността на органа по приходите, съответно публичния изпълнител, водеща до отпадане на компетентността.“. Промяната в длъжността в случая не е довела до отпадане на компетентността на приходните органи, защото преназначаването на Я. е временно, а К. е преназначена на длъжност, която има компетентност.

Ревизионният акт е подписан от Д. В. П. като орган, възложил ревизията, но същата не е посочена в заповедта на директора на ТД на НАП – С. по чл. 112, ал.2, т.1 от ДОПК. Съгласно цитираната разпоредба, ревизията може да се възлага от органа по приходите, определен от териториалния директор на

компетентната териториална дирекция. След като Д. В. П. не е посочена като такъв орган в заповедта по чл. 112, ал. 2, т.1 от ДОПК, същата няма правомощия да възлага ревизии.

След като решението за изземване на конкретната преписка от първоначално определения ръководител на ревизията е издадено без да са налице основанията за изземване, посочени в текста на закона, а ревизионният акт е издаден от орган по приходите, който не е определен за такъв с правомощия по чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК, то следва да се приеме, че органът по приходите, подписал ревизионния акт в качеството на възложител на ревизията, не притежава съответната материална компетентност. Актът при липса на компетентност на издалия го орган е нищожен. С оглед предвидената в закона съвместна компетентност на издателите на ревизионния акт, опорочаването на участието дори и на единия от тях влече нищожност на ревизионния акт като цяло. Административната преписка следва да бъде изпратена на компетентния орган по приходите при ТД на НАП [населено място], който да съобрази при произнасянето си дадените по-горе указания по тълкуването и прилагането на закона.(Решение №3411/11.04.2022г. по адм.дело №6876/2021г. на ВАС, Осмо отделение, Решение № 12746/18. 12. 2023 г. по адм. дело № 6112/2023 г на ВАС, Осмо отделение, Решение №7518/10. 07. 2023 г. по адм. дело № 348/2023 г. на ВАС, Осмо отделение).

Ревизионният акт е и материално незаконосъобразен, издаден при нарушение на процесуалните норми, въз основа на необосновани и недоказани констатации.

За периода 01.01.2015 – 31.12.2015 г., въз основа на сравнение на приходите и разходите е изготвен паричен поток и е установен недостиг на средства, превишение на разходите над приходите в размер на 34 757,91 лв. Определена е сума за довносяне в размер на 3475, 79 лв. главница и съответните лихви.

За периода 01.01.2016 – 31.12.2016 г., въз основа на сравнение на приходите и разходите е изготвен паричен поток и е установен недостиг на средства, превишение на разходите над приходите в размер на 27 402,33 лв. Определена е сума за довносяне в размер на 2740, 23 лв. главница и съответните лихви.

За периода 01.01.2017 – 31.12.2017 г., въз основа на сравнение на приходите и разходите е изготвен паричен поток и е установен недостиг на средства, превишение на разходите над приходите в размер на 59 742,12 лв. Определена е сума за довносяне в размер на 5974,21 лв главница и съответните лихви.

Ревизията е проведена по реда на чл. 124 от ДОПК като органите по приходите са приели наличие на обстоятелствата по чл. 122, ал.1, т.2 и т. 7 от ДОПК, а именно наличие на данни за укрити приходи или доходи и несъответствие между декларираните и/или получените приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране на стопанската дейност на ревизираното лице и имущественото и финансовото му състояние за ревизирания период. Съгласно чл. 123, ал.1 от ДОПК, в случаите по чл. 122, ал. 1 при определяне на основата по реда на чл. 122, ал. 2

се смята до доказване на противното, че е налице подлежаща на облагане с данъци печалба или доход, когато стойността на имуществото на лицето явно съществено превишава размера на декларираните приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране, получени от него; направените разходи от лицето и от свързаните с него лица по § 1, т. 3, буква "а" от допълнителните разпоредби явно и съществено превишават размера на декларираните получени средства. За да се приемат фактическите констатации в ревизионния акт за верни, при обжалване, следва наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 да е подкрепено със събраните доказателства, тоест приходната администрация безусловно да е доказала обстоятелствата по чл. 122, ал.1, т. 2 и т. 7 от ДОПК. Такива безспорни доказателства в случая не са налице.

На първо място не е изследван въпросът дали П. И. З.–Б. е местно физическо лице по смисъла на чл. 4 от ЗДДФЛ и дали е данъчно задължено лице по ЗДДФЛ. Налице са доказателства /трудови договори, служебни бележки, справки за пътувания извън страната, свидетелски показания/, че през процесните периоди жалбоподателката е работила в О. по трудови договори на пълен работен ден, доходите ѝ са изцяло получени в чужбина, има доказателства, че е пребивавала значителни периоди от време извън страната и от 17. 02. 2014 г. е съпруга на М. А. Б. Р., за когото също са налице данни, че е работил и живял в О.. Съгласно чл. 4, ал.5 от ЗДДФЛ, не е местно физическо лице лицето, което има постоянен адрес в България, но центърът на жизнените му интереси не се намира в страната. Следвало е поотделно за всеки един от данъчните периоди да се установят тези обстоятелства.

Паричните потоци, въз основа на които е направен извод за недостиг на средства са изготвени неправилно и без доказателства, което е довело до необсновани изводи за укрити приходи и несъответствия в имущественото и финансово състояние. Последното е опровергано и в производството пред КОНПИ, която с Решение № 393/29. 04. 2024 г. е направила отказ от предявените иски по гр. дело № 4488/2022 г. по описа на СГС, ГО, I -3 състав, поради липса на несъответствие между доходите и имуществото на проверяваното лице.

В ревизионния акт и при изготвяне на паричните потоци не е съобразен сключеният брак с М. А. Б. Р. и декларацията на П. З.– Б., че за финансовото състояние на семейството се е грижил съпругът ѝ. В съставените парични потоци за 2015 г., 2016г. и 2017 г. никъде не са отразени доходите на съпруга, нито са изложени мотиви как са формирани разходите в контекста на твърдението за общност на приходите и разходите на семейството. Не са изложени мотиви дали при превишение на приходите над разходите при съпруга /при правилно съставени парични потоци/, тези превишения могат да компенсират недостига на средства при жалбоподателката.

Необосновано и незаконосъобразно и в противоречие с мотивите в потвърдителното решение на директора на Дирекция „ОДОП“ в паричните

потоци са включени парични средства в брой в началото и в края на всеки един ревизиран период по подадена декларация на жалбоподателката. В началото на 2015 г. е призната като налична сума в брой 5000 лева, при което няма обяснение по какъв начин в края на периода сумата на паричните средства в брой е 21 850 лева, без доказателства за произхода на средствата и получаването им. Следва от паричните потоци да се изключат всички деклариращи от жалбоподателката средства, с изключение на първоначално заявената сума за налични средства в началото на 2015г.

Неправилно и без доказателства за предаване в заем и получаване на заем в паричния поток за 2017 г. са включени сумите от 400 000.00 лева и 420 000.00 лева.

Не са изяснени и въпросите със спестените средства от получаваните доходи в О. – Д., където преобладаващо са работили двамата съпрузи през процесните периоди. При дългогодишна трудова дейност е житейски логично да имат спестявания, които да използват за издръжката си при пребиваване в България. Свидетелските показания на бащата на жалбоподателката, че е подпомагал финансово дъщеря си и нейното семейство, каквато възможност е имал, също следва да се кредитират като достоверни.

Съвкупно преценени доказателствата не сочат на данни за укрити приходи и съществено разминаване във финансовото и имущественото състояние. Няма основание за провеждане на ревизията по чл. 124 от ДОПК, нито се доказват доходи, които да подлежат на облагане по ЗДДФЛ в размер над деклариращия.

По изложените съображения, съдът счита, че ревизионният акт следва да се обяви за нищожен, а преписката да се върне на ТД на НАП [населено място].  
Воден от горното, съдът

### **РЕШИ:**

**ОБЯВЯВА ЗА НИЩОЖЕН** Ревизионен акт № Р – 22221020003614 – 091 – 001/30. 05. 2023 г., поправен с Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт Р. № П – 22221023132863 – 003 – 001/14. 07. 2023 г., издадени от Д. В. П., на длъжност Началник на сектор и И. В. А., на длъжност Главен инспектор по приходите, потвърден с Решение №1145 от 14.08.2023 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С., с който на П. И. З. – Б., ЕГН [ЕГН] е установен данък върху годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за 2015г., 2016г. и 2017г. в размер на 12 190.23 лева главница и 7 349. 87 лихви за забава.

**ИЗПРАЩА** административната преписката на началник сектор "Ревизии" при ТД на НАП [населено място], който следва да съобрази съдържащите се в мотивите на настоящия съдебен акт задължителни указания по тълкуването и прилагането на закон.

**РЕШЕНИЕТО** подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България, в 14 - дневен срок от

съобщението.

**СЪДИЯ:**