

РЕШЕНИЕ

№ 5600

гр. София, 18.02.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 17 състав,
в публично заседание на 10.02.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Искра Гърбелова

при участието на секретаря Грета Грозданова и при участието на прокурора Яни Костов, като разгледа дело номер **5179** 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 „КРИСТИ 12“ ЕООД ЕИК:[ЕИК], с адрес: [населено място], район „Л.“, [улица] чрез адв. В. С. - САК срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221021004588-091-001 от 15.12.2023 г., издаден от Т. В. П. - орган, възложил ревизията, и П. Г. Д. - ръководител на ревизията в частта, в която са установени допълнително задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 261 120,28 лв. за данъчни периоди април и август 2019 г. и определените лихви за забава в размер на 124 636,40 лв., потвърден с Решение № 258/26.02.2024г. на директора на дирекция ОДОП С..

В останалата част РА, като необжалван е влязъл в сила.

В сезиращата съда жалба са изложени аргументи за незаконосъобразност на РА, като издаден при липсата на мотиви. Според жалбоподателя необоснована и недоказана е констатацията на ревизиращия екип за липсата на ВОД, която е направена единствено на база голословни твърдения, които не са елемент от фактическия състав на този специфичен вид доставки. В хода на ревизията са представени всички документи, съобразно изискванията на чл. 45 от ППЗДДС, във вр. с чл. 53, ал. 2 от ЗДДС, които доказват наличието на реално търговски доставки между жалбоподателя и PLASICO DI PETROV N. KIRILOV, VIN IT03620810790, Италия, включително транспортирането на стоките от територията на страната до територията на страна-членка, където е седалището на получателя. В заключение е отправено искане

за отмяна на оспорения РА.

В проведените съдебни заседания жалбоподателят се представлява от адв. С., който поддържа жалбата и моли за отмяна на оспорения РА Претендира разноски 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 и прави възражение за прекомерност на претендираното адвокатско възнаграждение.

СГП изразява становище за неоснователност на жалбата и моли същата да се отхвърли.

В хода на съдебното производство е прието неоспорено от страните заключение на съдебно-счетоводна експертиза /ССЕ/.

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-22221021004588-020-001 от 10.08.2021 г. е възложено извършването на ревизия на „КРИСТИ 12“ ЕООД за установяване на задължения за данък върху добавената стойност за периодите от 01.05.2018 г. до 30.06.2021г. и задължения за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за периодите от 01.01.2016 г. до 31.12.2020 г. ЗВР е връчена на 18.08.2021 г. по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК. Съгласно чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от тази дата тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията и изтича на 18.11.2021 г. На основание чл. 113, ал. 3 във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК срокът е продължен до 17.01.2022 г. със Заповед за изменение на ЗВР №Р-222210210045 88-020-002 от 17.11.2021г. и Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221021004588-020-003 от 14.12.2021г. Със Заповед №Р-22221021004588-023- 001 от 11.01.2022 г. производството е спряно, поради открита процедура за обмен на информация съгласно чл. 7 от Регламент /ЕС/ №904/2010 на Съвета от 7 октомври 2010 г. относно административното сътрудничество и борбата с измамите в областта на данъка върху добавената стойност /Регламент №904/2010/, изменен с Регламент /ЕС/ 2017/2454 на Съвета от 5 декември 2017 г. Възобновено е със Заповед №Р-22221021004588-0143-001 от 17.03.2022г., с която е определен срок за извършване на ревизията до 23.03.2022 г. Със ЗИЗВР № Р-22221021004588-ЗИД-001 от 21.03.2022г. на изпълнителния директор на НАП срокът на производството е продължен на основание чл. 114, ал. 4 от ДОПК до 23.03.2023г. Издадена е Заповед за изменение на ЗВР №Р-222210210045 88-020-004 от 21.03.2022г., в която е посочен срок за завършване на ревизията 23.03.2023г. Издадена е и ЗИЗВР № 22221021004588-020-005/23.03.2022г. с която е направена промяна на ревизиращия екип. С Решение №Р- 22221021004588-098-001 от 05.12.2022 г. на директора на ТД па НАП С. за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка е отведен на основание чл. 76, ал. 2 от ДОПК възлагащият орган А. А. Д., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП П. и като такъв е определена Т. В. П., на същата длъжност. На основание чл. 113, ал. 3 във връзка с ал. 1, т. 2 от ДОПК е направена промяна на ревизиращия екип, за което е издадена Заповед за изменение на ЗВР №Р- 22221021004588-020-006 от 05.12.2022 г. Преди изтичане на определения от изпълнителния директор срок за извършване на

ревизията, същата е спряно със Заповед №Р-22221021004588-023-002 от 23.01.2023 г. във връзка с открита процедура по обмен на информация с друга страна членка на Европейския съюз /ЕС/. Възобновено е със Заповед №Р-22221021004588-143-002 от 07.09.2023 г. До постановяване на решението за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка заповедите по хода на ревизията са издадени от А. А. Д., а след това от Т. В. П., на която са възложени правомощията на възлагащ орган.

За възлагане на ревизията компетентните органи по приходите 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 Националната агенция за приходите /ЗНАП/ със Заповед №З-ЦУ-1659 от 05.05.2021 г., Заповед №З-ЦУ-1997 от 04.11.2022 г. и Заповед №З-ЦУ-2681 от 10.08.2021 г. на заместник изпълнителен директор на НАП, както и със Заповед №РД-01-287 от 10.05.2021г. и Заповед №РД-01-864 от 04.11.2022 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221021004588-092-001 от 21.11.2023 г., връчен електронно на 21.11.2023 г. На основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК задълженият субект е подал възражение вх. №59-00-800 от 01.12.2023 г., което е преценено от ревизиращия екип като частично основателно.

Издаден е Ревизионен акт №Р-22221021004588-091-001 от 15.12.2023г. от Т. В. П. - орган, възложил ревизията, и П. Г. Д., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП П. - ръководител на ревизията. Установени са допълнителни задължения за корпоративен данък над декларирания в размер на 55 413,40 лв. и лихви в размер на 29 412,33 лв. и са направени корекции на декларирания резултати по ЗДДС за данъчни периоди април и август 2019 г. в размер на 261 120,28 лв., върху която сума са определени лихви за забава в размер на 124 636,40 лв.

При ревизията е установено, че извършваната от дружеството стопанска дейност е търговия с автомобили втора употреба и търговия с пелети. За целта експлоатира собствен обект - паркинг, находящ се на адреса за кореспонденция и има наети 21 работници и служители.

С цел събиране на доказателства и установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК органите по приходите са връчили на жалбоподателя няколко искания за представяне на документи и писмени обяснения, в отговор на които са представени документи, описани в РА. На основание чл. 115 от ДОПК е направена и проверка на място в офиса на дружеството в присъствието на счетоводителя Г. Х. Л.. За резултата е съставен Протокол №1699299 от 15.12.2021 г.

На основание чл. 45 от ДОПК са инициирани насрещни проверки на доставчици на задълженото лице, за резултатите от които са съставени протоколи за извършени насрещни проверки.

На основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК е изпратено Искане за извършване на действия от други контролни органи №З-2222021004588-032-001 от 20.12.2021 г. до Агенция „Пътна инфраструктура“ /А./, с което са изискани записи от регистър „Събиране на данни за автомобилния трафик в Република България“ за описаните в искането моторни превозни средства /МПС/. След направена от Агенцията проверка в електронната система за събиране на пътни такси, справката е изпратена на ревизиращия екип. Посочено е, че преминавания са отчетени само за четири от

посочените в искането МПС.

С Протокол №73-1699802 от 29.12.2021 г. са обективирани резултатите от направена проверка в информационната система на Агенция „Митници“, раздел „Пътни такси и разрешителни“.

По реда на Регламент №904/2010/, изменен с Регламент /ЕС/ 2017/2454 на Съвета е иницииран обмен на информация с друга държава членка на Европейския съюз /ЕС/ и са приобщени отговори на подадени молби в рамките на други ревизионни производства във връзка с декларирани от дружеството вътреобщностни доставки /ВОД/ с получател PLASICO DI PETROV N. KIRILOV, VIN IT03620810790, Италия и превозвач CAR TRADE GEBRAUCHTWAGEN GmbH, VIN AUT65784047, А..

С писмо вх. №К.-111 от 08.01.2021 г. жалбоподателят е представил издадени на получателя фактури, товарителници /ЧМР/ и писмени потвърждения за получаване на стоката. Установено е, че за данъчни периоди месец април 2019 г. и месец август 2019 г. задълженият субект декларирал в дневниците си за продажби ВОД на 2 040.00 тона пелети с получател PLASICO DI PETROV N. KIRILOV, Италия, по фактури на обща стойност 801 051,55 евро, с легова равностойност 1 566 720,66 лв. Констатирано е, че фактурираните суми са платени по сметка на „ПЛАСИКО“ Д., което е дружество, създадено по реда на Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/ и е различно от ревизираното лице.

Досежно сочения като чуждестранен получател са приобщени отговори, получени от италианската данъчна администрация в хода на други ревизионни производства. Същите установявали, че при направени множество проверки на PLASICO DI PETROV N. KIRILOV е установено, че е неоткриваем, не се намира на посочения адрес Via del Togo №22, Catanzaro, а имотът е частно жилище на друго домакинство и неподходящ за извършване на търговска дейност, като районът се състои от малки улички, годни само за преминаване на пешеходци, но не и на камиони. Посочено е, че италианското дружество не осъществява реална стопанска дейност, а е създадено единствено с цел измама с данъци и че италианският търговец не е декларирал получаване на стоки от жалбоподателя.

Ревизиращият екип е установил, че PLASICO DI PETROV N. KIRILOV е с прекратена регистрация за облагане с ДДС, считано от 22.02.2021г.

Предприети са действия за установяване на реалността на транспорта по данни от представените международни товарителници, с вписан превозвач CAR TRADE GEBRAUCHTWAGEN GmbH. За целта е изпратено запитване до данъчната администрация на А. с реф. номер VAT BG 037889 AT гтгггг 20230112 AF RI. Получен е отговор, в който е посочено, че това е измама от страна на българското дружество, дори само заради липса на предпоставки, тъй като австрийското дружество няма издаден лиценз за превоз на стоки, нито превозно средство с такава вместимост. Представляващият е заявил, че нито подписът е негов, нито печатът е на дружеството, не е извършвал и не е фактурирал транспорт на българския търговец.

В подкрепа на констатациите на австрийската администрация са отговорите от направени запитвания до Агенция „Митници“ и до А. досежно вписаните в ЧМР превозни средства. Констатирано е, че само част от тях са влизали на територията на страната, но не са се движили по посочените в товарителниците дестинации. Освен това за част от автомобилите е установено, че са леки или лекотоварни, съответно с носимост, несъответстваща на вписаното в ЧМР тегло на стоките.

При тази фактическа обстановка ревизиращият екип е приел за недоказано наличието

на осъществени ВОД. В мотивите на РА е посочено, че въз основа на наличните документи не може да се направи извод стоките да са напуснали територията на страната и да са доставени на територията на друга държава членка на ЕС и е приет за недоказан фактическият състав на чл. 7, ал. 1 от ЗДДС по фактури, включени в дневниците за продажби на задължения субект за месеците април и август 2019 г., с предмет материали и получател PLASICO DI PETROV N. KIRILOV, както следва: фактура №0...01329 от 09.04.2019 г., с данъчна основа 309 060,00 лв., фактура №10...08774 от 30.04.2019 г., с данъчна основа 131 040,00 лв., фактура №10...08778 от г., с данъчна основа 218 319,50 лв., фактура №10...08779 от 30.04.2019 г., с данъчна основа 62 611,75 лв., фактура №10...08777 от 30.04.2019 г., с данъчна основа 70 997,50 лв., фактура №10...08773 от 30.04.2019 г., с данъчна основа 248 005,96 лв., фактура №10...08776 от 30.04.2019 г., с данъчна основа 43 263,50 лв., фактура №10...08775 от 30.04.2019 г., с данъчна основа 26 792,50 лв., фактура №10...09360 от 13.08.2019г. с данъчна основа 66 500,00 лв., фактура №10...09295 от 05.08.2019 г. с данъчна основа 106 750,00 лв., фактура №10...09263 от 01.08.2019 г. с данъчна основа 73 500,00 лв., фактура №10...09442 от 29.08.2019 г. с данъчна основа 104 879,95 лв. и фактура №10...09403 от 21.08.2019 г. с данъчна основа 105 000,00 лв., общо 1 566 720,66 лв.

Предвид изложеното и на основание чл. 46, ал. 1 от Правилника за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност /ППЗДДС/ ревизиращият екип е преценил процесите доставки на пелети за облагаеми със ставка 20%. С РД е направено предложение за начисляване на данък в размер на 313 344,13 лв., същият коригиран с ревизионния акт. С РА е установен данък, възлизащ на 261 120,28 лв., като са съобразени разпоредбата на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС, съгласно която, когато при договаряне на доставката не е изрично посочено, че данъкът се дължи отделно, приема се, че той е включен в договорената цена, и разпоредбата на чл. 53, ал. 2 от ППЗДДС, съгласно която размерът на данъка в тези случаи се определя по указаната в правилника формула $1\ 566\ 720,66\ \text{лв.} \times 20 : 120 = 261\ 120,28\ \text{лв.}$.

Актът е оспорен по реда на [чл. 152 ДОПК](#) с подаването на жалба в 14-дневния срок с жалба вх №53-06-13250 от 22.12.2023 г. по регистъра на ТД на НАП С., като в определения срок за произнасяне с Решение № 258/26.02.2024г. на директора на Дирекция ОДОП С. жалбата е приета за неоснователна и РА е потвърден.

Решението на директора на Дирекция ОДОП С. е връчено на 13.03.2024г.

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

Жалбата до съда срещу ревизионния акт, потвърден с решението на Директора на ДОДОП е депозирана на 26.03.2024г., 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 – П. 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 Т. В. П., в качеството ѝ на възлагащ орган е определена като компетентен такъв да извърши ревизия на „КРИСТИ 12“ ЕООД, а лицата П. Г. Д. и Н. Г. П. 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-22221021004588-020-001 от 10.08.2021 г. Тази заповед и всички останали заповеди по хода на ревизията, до издаване на решението за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка, са издадени от А. А. Д., длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП П., а след това от Т. В. П. също на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП П., на които са възложени правомощията на възлагащ орган за извършването на ревизия на „КРИСТИ 12“ ЕООД за установяване на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.05.2018 г. до 30.06.2021г. и по ЗКПО за периодите от 01.01.2016 г. до 31.12.2020 г. от ревизиращ екип на ТД на НАП – П.. За доказване компетентността на възложителя на ревизията е представена заповед № З-ЦУ-1659 от 05.05.2021 г. и Заповед № 1997 от 04.11.2022г. на заместник изпълнителния директор на НАП /л.16 -24/, 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.4 от цитираните заповеди са вписани имената на възложителя на ревизията и ревизиращия екип, които са служители на ТД на НАП П.. Със заповед № ЗЦУ-ОПР-22/22.08.2022 г. и № ЗЦУ-ОПР-2/19.04.2021г. на изпълнителния директор на НАП, З. Г. и П. Д. – заместник изпълнителни директори на НАП са оправомощени 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 № З-ЦУ-2681/10.08.2021г. на зам.изпълнителния директор на НАП, служителите посочени в Заповед З-ЦУ-1659 от 05.05.2021 г. следва да извършат контролното производство на „КРИСТИ 12“ ЕООД,[ЕИК], 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 П., оправомощен от зам.изпълнителния директор на НАП по силата на заповед № З-ЦУ-2681 от 10.08.2021г., който от своя страна

е овластен от изпълнителния директор със заповед № ЗЦУ-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.

Относно представените доказателства от ответника и приети 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. 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 и доклад № 93-00-2469/21.05.2024г. на зам. директор на дирекция „Контрол“. 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 вътрешноведомствена 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 П./ и съответно не са част от подчинената му ТД на НАП С. – аргумент и от чл.11 ЗНАП. В тази връзка по силата на приложените заповед №РД-01-287/10.05.2021г.и заповед № РД-01-864/04.11.2022г. на директора на ТД на НАП С., не е предоставена надлежно компетентност за възлагане на ревизии на „КРИСТИ 12“ ЕООД, 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 П. не притежава и директорът на ТД на НАП П.. По аналогични аргументи директорът на ТД на НАП С. не е компетентен да издаде Решение № Р-22221021004588-098-001/05.12.2022г., с които са иззети правомощията на възлагащ орган от А. Д. и същите са възложени на Т. П..

Това води несъмнено до извод за издаване на РА от некомпетентни органи по приходите от ТД на НАП П.. 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 № З-ЦУ-2681/10.08.2021г. на зам. изпълнителния директор на НАП /л. 25/ и приложението към същата, служителите посочени в Заповед № З-ЦУ-1659/5.5.2021г. следва да извършат контролното производство на „КРИСТИ 12“ ЕООД, за която компетентна дирекция е ТД на НАП – С.. В Заповед № З-ЦУ-1659/5.5.2021г. на зам.изпълнителния директор на НАП /л.16/ обаче не са посочени и липсват имената на служителите - възложителя на ревизията, определена като възлагащ орган с решението от 05.12.2022г. за изземване на компетентност и тези на ревизиращия екип. Следователно Т. П. 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 П. да извършат ревизия на дружеството-жалбоподател, за която съгласно така приложените заповеди компетентни са други служители, а именно тези изброени в Заповед № З-ЦУ-1659/5.5.2021г. Действително в приложената по делото друга заповед № З-ЦУ-1997/04.11.2022г. е посочено, че отменя Заповед № З-ЦУ-1659/5.5.2021г., но за изброените в тази заповед служители в т.ч. за Т. В. П.; П. Г. Д. и Н. Г. П., като служители на ТД на НАП П., 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 К. 12“ ЕООД 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 правомощия 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 в размер на 20 000 лв. заплатени в брой, съгласно представени по делото отделни договори за правна защита и съдействие по делото, за внесен депозит за вещо лице в размер на 700 лв. и за заплатена държавна такса в размер на 50 лв. От страна на ответника е направено възражение за прекомерност на претендираното адвокатско възнаграждение, като аргумент се сочи липсата на фактическа и правна сложност на делото. В тази връзка съдът съобрази следното:

Според разрешението, дадено с т. 3 от Решение на СЕС по дело С-438/22 "Член 101, параграф 2 ДФЕС във връзка с член 4, параграф 3 ДЕС трябва да се тълкува в смисъл, че ако установи, че наредба, която определя минималните размери на адвокатските възнаграждения и на която е придаден задължителен характер с национална правна уредба, нарушава забраната по член 101, параграф 1 ДФЕС, националният съд е длъжен да откаже да приложи тази национална правна уредба, включително когато предвидените в тази наредба минимални размери отразяват реалните пазарни цени на адвокатските услуги." В случая процесуалният представител на жалбоподателя претендира адвокатско възнаграждение, чийто размер многократно надхвърля определения минимум по чл. 7, ал. 2, т. 5 от Наредба № 1/2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Задължението на националния съд да откаже да приложи националната правна уредба, определяща минималните размери на адвокатските възнаграждения, дори когато те отразяват реалните пазарни цени на адвокатските услуги, не ограничава правомощието на съда да ползва тези цени (на висшия орган на съсловната организация) като критерий и коректив на уговореното и платено или дължимото без да е платено (при осъщественото от юрисконсулта процесуално представителство) възнаграждение, представляващо част от отговорността за разноски, при отчитане на действителната фактическа и правна сложност на делото (арг. от чл. 78, ал. 5 ГПК), обема и качеството на осъществената процесуална защита. Последната е в корелация с конкретно предприеманите от страната, в тежест на която е установяването на факти и обстоятелства, от които черпи благоприятни правни последици, процесуални действия. В случая делото е разгледано в няколко открити съдебни заседания, като процесуален представител на жалбоподателя е участвал в същото, депозирал е искане за назначаване на съдебно-счетоводна експертиза и е искал отмяна на РА, представил е кратки писмени бележки с оскъдни аргументи по съществуването на спора. Липсата в случая на фактическа или правна усложненост на спора, ценена наред с обема и качеството на оказаната процесуална защита обуславят извод, че претендираното в първоинстанционното производство адвокатско възнаграждение следва да бъде редуцирано наполовина. Определено възнаграждение в размер на 10 000 лв. съдът намира за справедливо и обосновано.

Предвид всичко изложено, претендираното адвокатско възнаграждение следва да се редуцира, като на жалбоподателя следва да се присъдят разноси в общ размер на 10 750 лв., от които 10 000 лв. за адвокатско възнаграждение, 700 лв. за внесен депозит за вещо лице и 50 лв. за внесена държавна такса.

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

РЕШИ:

ОБЯВЯВА ЗА НИЩОЖЕН РА №Р-22221021004588-091-001 от 15.12.2023 г., издаден от Т. В. П. - орган, възложил ревизията, и П. Г. Д. - ръководител на ревизията в частта, в която са установени допълнително задължения по ЗДДС в размер на 261 120,28 лв. за данъчни периоди април и август 2019 г. и определените лихви за забава в размер на 124 636,40 лв., потвърден с Решение № 258/26.02.2024г. на директора на дирекция ОДОП С..

ОСЪЖДА Дирекция ОДОП – С. при ЦУ на НАП да заплати на „КРИСТИ 12“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], направените по делото разноси общо в размер на 10 750 лв.

ИЗПРАЩА административната преписка на компетентната дирекция – ТД на НАП С. за възлагане на нова ревизия на „КРИСТИ 12“ ЕООД,[ЕИК] за установяване на задълженията по ЗДДС.

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

СЪДИЯ: