

РЕШЕНИЕ

№ 26597

гр. София, 10.12.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65
състав,** в публично заседание на 13.11.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ванина Колева

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **2346** 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 на „ЛАРОК АКАУНТ“ ООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], представлявано от управителя Л. О. И., против Ревизионен акт (РА) № Р-22221723000827-091-001 / 15.10.2023г., издаден от органа, възложил ревизията и ръководителя на ревизията, потвърден в оспорената част с Решение № 1792/20.12.2023г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДД“ОДОП“) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП).
Жалбоподателят излага подробни съображения за нищожност на РА, като издаден от некомпетентни органи на ТД на НАП. Твърди, че заповедта за възлагане на ревизия също е нищожна. Алтернативно твърди, че РА е незаконосъобразен като постановен при особено съществени нарушения на административно-производствените правила и принципите на обективност и служебното начало, както и че не е спазен процесът на доказване. Излага подробни съображения за нарушения на материалноправните разпоредби на закона. Моли съда да прогласи нищожността на РА, алтернативно да го отмени като незаконосъобразен. Претендира присъждане на направените разноски, съгласно представен списък.

Ответникът, директорът на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата. Счита, че оспорваният акт е законосъобразен по мотивите, изложени в решението му. Моли съда да отхвърли обжалването.

Претендира юрисконсултско възнаграждение в размер на 3024 лв. Прави възражение за прекомерност на заплатеното адвокатско възнаграждение

Прокурорът от Софийска градска прокуратура не участва при разглеждане на делото. Административен съд София-град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, по отделно и в тяхната съвкупност, и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл.160 от ДОПК, прие за установено следното:

Ревизионният акт е обжалван в рамките на предвидения за това срок пред горестоящия в йерархията на приходната администрация орган, който с решението си го е потвърдил изцяло в обжалваната част. Така постановеният от директора на дирекция "ОДОП" - С. резултат и подаването на жалбата в рамките на предвидения за това преклузивен срок налагат извод за нейната процесуална ДОПУСТИМОСТ.

Ревизионното производство е започнало със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221723000827-020-001 от 17.02.2023, изменяна със ЗИЗВР № Р-22221723000827-020-002 от 06.06.2023 г. и ЗИЗВР № Р-22221723000827-020-003 от 04.08.2023, издадени от началник сектор „Ревизии“ в дирекция “Контрол” при ТД на НАП В., оправомощена 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-1997 от 04.11.2023 г. на зам.-изпълнителния директор на НАП, Заповед №3-ЦУ-354 от 15.02.2023 г. на зам.-изпълнителния директор на НАП и Заповед №РД-01-864 от 04.11.2022 г. на директора на ТД на НАП С.. Предмет на ревизията е установяване на задължения за ДДС за периода от 01.01.2019г. до 31.12.2022г.

Съставен е ревизионен доклад (РД) № Р-22221723000827-092-001 от 15.08.2023 г., връчен електронно на 11.09.2023 г. От ревизираното лице не е подадено възражение срещу РД, на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Констатациите в РД са дали основание на ревизиращите да издадат процесния ревизионен акт. Ревизионен акт № Р-22221723000827-091-001 / 15.10.2023г. е издаден от О. Йорданов Г. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и Н. К. И. – ръководител на ревизията, на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В., на основание чл.119, ал.2 от ДОПК. Връчен е на 09.10.2023 г.

На 23.10.2023 г., в регламентирания по чл. 152, ал. 1 от ДОПК срок, до директора на дирекция “ОДОП” С. е подадена жалба вх. №53-03-3380 по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-03-36 от 01.11.2023 г. по регистъра на дирекция „ОДОП“ С., с която „ЛАРОК АКАУНТ“ ООД оспорва РА № Р-22221723000827-091-001 от 15.10.2023г., с който на дружеството са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за данъчни периоди от 01.01.2019 г. до 31.12.2022 г. не е признато правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 20991,22 лв., от които 18692,55 лв. по фактури, издадени от: „Е. ТРЕИД - Е.К.“ ЕООД, „АНИАН“ ЕООД, „К. БИИТ“ ООД и 2288,67 лв. по фактури за доставка на гориво и са начислени лихви в размер на 8688,66 лв.

С Решение № 1792/20.12.2023г. на директора на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП ревизионният акт е потвърден.

Въз основа на събраните доказателства, установените факти и обстоятелства са направени следните констатации от органите по приходите:

В хода на ревизията е установено, че през ревизирания период „ЛАРОК АКАУНТ“ ООД е извършвало облагаеми доставки със ставка 20% - извършване на счетоводни

услуги и данъчни консултации.

В хода на ревизията до доставчиците са изпратени искания за представяне на документи и писмени обяснения от трети лица. От "Е. ТРЕИД – Е.К." ЕООД са представени изисканите 11 бр. фактури и пълномощно, издадено от управителя на „Е. ТРЕИД-Е.К." ЕООД на Л. О. И., която е и управител на „ЛАРОК АКАУНТ" ООД.; договор за наем от 21.03.2017 г. и анекси към същия, съгласно които „Е. ТРЕИД-Е.К." ЕООД наема търговски обект – кафе – сладкарница, находяща се в [населено място], [улица]; хронологичен регистър по аналитична партида „Л. акаунт ООД", от който е видно, че стойностите на фактурите са отразени по кредита на сч. сметка 702; хронологичен регистър на сч. сметка 301 „Доставки" за периода от 01.01.22 г. до 31.12.22 г. и фактури за покупка на различни стоки, през периода на издаване на фактурите на „ЛАРОК АКАУНТ“ ООД; справка за действащите трудови договори, от която е видно, че през периода на издаване на фактурите дружеството има наети 4 лица на длъжност „барман".

Ревизиращите са приели, че нито от „ЛАРОК АКАУНТ" ООД, нито от „Е. ТРЕИД Е.К." ЕООД са представени документи, които да доказват реално извършени доставки на стоки и услуги по фактури № № [ЕГН]/13.04.22г., [ЕГН]/23.04.22г., [ЕГН]/10.05.22г., [ЕГН]/20.05.22г., [ЕГН]/31.05.22г., [ЕГН]/13.08.22г., [ЕГН]/31.08.22г., [ЕГН]/10.10.22г., [ЕГН]/19.10.22г., [ЕГН]/24.10.22г. и [ЕГН]/13.10.22г., издадени от „Е. ТРЕИД Е.К." ЕООД с предмет на доставките кетъринг услуги, кетъринг-събитие, рекламни сладки, кетъринг услуги за информационно събитие на клиенти.

Органите по проходите са приели, че не са представени доказателства, че към датата на издаване на фактурите „Е. ТРЕИД-Е.К." ЕООД е притежавало собствеността върху стоките – „рекламни сладки", които да продаде на „ЛАРОК АКАУНТ" ООД. Не са представени регистри на сч. сметки, отчитащи материални запаси, по които да са заведени закупени или произведени рекламни сладки, които да бъдат продадени на „ЛАРОК АКАУНТ" ООД. Не са налице доказателства относно произхода на стоките, предмет на доставки по горепосочените фактури. От направена от ревизиращите справка за регистрираните данни за ФУ 4464749 на „Е. ТРЕИД Е.К." ЕООД за периода от 01.04.2022 г. до 31.10.2022 г., е установено, че нито на датите на издаване на фактурите, нито през целия период са регистрирани осъществени продажби на стойностите, посочени във фактурите. От „ЛАРОК АКАУНТ" ООД не са представени копия на касови бележки, документиращи плащания, регистрирани с ЕКАФП и платежни документи за извършени плащания по банков път. В представените от „ЛАРОК АКАУНТ" ООД регистри на сч. сметки 501 „Каса" и 503 „Разплащателна сметка" за 2022 г. не са отразени плащания. От представените оборотна ведомост и главна книга е видно, че дружеството не е водило сч. сметки, отчитащи материални запаси, по които да са заведени закупени рекламни сладки. Ревизиращите са приели, че не са представени документи, доказващи предоставяне от „ЛАРОК АКАУНТ" ООД на оферти за изготвяне на рекламни сладки – на кои дати са предоставени от „ЛАРОК АКАУНТ" ООД на „Е. ТРЕИД – Е.К." ЕООД и какви са рекламните текстове и изображенията; документи, доказващи последващата реализация на стоките и услугите, получени по горепосочените фактури и доказателства как това е обвързано с икономическата дейност на дружеството;

документи, удостоверяващи проведените различни събития и мероприятия как са обвързани с икономическата дейност на дружеството, за кои лица са били предназначени и кои лица са присъствали. Не са представени доказателства от кого са извършени фактурираните услуги, за какъв период от време, кога и къде. Няма доказателства за извършени плащания. Направили са извод, че нито от „ЛАРОК АКАУНТ" ООД, нито от „Е. ТРЕИД Е.К." ЕООД са представени документи, които да доказват реално извършени доставки на стоки и услуги, поради което и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС., на „ЛАРОК АКАУНТ" ООД с РА е отказано правото на данъчен кредит в размер общо на 7 845,44 лв, по фактури №№ [ЕГН]/13.04.22 г., [ЕГН]/23.04.22 г., [ЕГН]/10.05.22 г., [ЕГН]/20.05.22 г., [ЕГН]/31.05.22 г., [ЕГН]/13.08.22 г., [ЕГН]/31.08.22 г., [ЕГН]/10.10.22 г., [ЕГН]/19.10.22 г., [ЕГН]/24.10.22 г. и [ЕГН]/13.10.22 г., издадени от „Е. ТРЕИД Е.К." ЕООД, които са отразени в дневниците за покупки и по които е упражнено право на пълен данъчен кредит. В РА е прието, че по горепосочените фактури, издадени от „Е. ТРЕИД Е.К." ЕООД, данъкът е начислен неправомерно, поради което по същите не е налице право на данъчен кредит, на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, във връзка с чл. 86, ал. 1 от ЗДДС. Позовали са се на чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС, съгласно който правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или дейности различни от икономическата дейност на лицето, тъй като от „ЛАРОК АКАУНТ" ООД не са представени никакви документи, доказващи последваща реализация на стоки и услуги, получени по горепосочените фактури и доказателства как това е обвързано с икономическата дейност на дружеството.

С РА, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, на „ЛАРОК АКАУНТ" ООД е отказано правото на данъчен кредит в размер общо на 7 928,80 лв, по фактури №№ [ЕГН]/26.09.21 г., [ЕГН]/16.04.22 г., [ЕГН]/30.04.22г., [ЕГН]/12.06.22г., [ЕГН]/26.06.22г., [ЕГН]/20.08.22 г., [ЕГН]/18.09.22 г. и [ЕГН]/20.11.22 г., издадени от „К. БИИТ" ООД, с предмет на доставките – организиране на мероприятие, тим билдинг –мероприятие, провеждане на фирмено мероприятие- запознаване на клиенти с промени данъчно законодателство по сектори, провеждане фирмено мероприятие – обучение на служители, организиране фирмено събитие, “наем помещение – провеждане на информационно събитие-закрити врати”, които са отразени в дневниците за покупки и по които е упражнено право на пълен данъчен кредит.

От доставчика в хода на ревизията са представени: процесните 8 бр. фактури, договор за наем № Н-162/13.03.2015 г., анекс № 6/13.03.2020 г. и пълномощно, издадено от управителя на „К. БИИТ" ООД на Л. О. И., която е и управител на „ЛАРОК АКАУНТ" ООД; анекс № 6/13.03.2020 г., съгласно който „К. БИИТ" ООД наема търговски обект – барче „Л.", находящ се на ет. 2 в централната сграда на НДК, с търговска площ от 296 кв. м. с месечна наемна цена от 7 647,00 лв. без ДДС писмени обяснения, съгласно които предоставените услуги са ограничени до предоставяне на базата- помещението, което стопанисва „К. БИИТ" ООД, заедно с наличното обзавеждане и аудио- музикално оборудване. Ползвателя - „ЛАРОК АКАУНТ" ООД, самостоятелно или с наети от него лица, осъществява мероприятията си, а плащанията са извършени в брой с фискални бонове и/или ПОС терминал. Представен е хронологичен регистър по аналитична партида „Л. АКАУНТ ООД", от който е видно,

че стойностите на фактурите са отразени по кредита на сч. сметка 702.

При проверка в информационната база данни на НАП за действащите трудови договори на „ЛАРОК АКАУНТ" ООД за периода от 01.09.2021 г. до 31.12.2022 г. е установено, че през периода на издаване на фактурите от „К. БИИТ" ООД ревизираното дружество не е имало наети лица по трудови правоотношения.

Ревизиращите са приели, че от „ЛАРОК АКАУНТ" ООД не са представени: документи, удостоверяващи обектите, в които са проведени различните мероприятия и събития – изпратени оферти към фирми и получени потвърждения от тях за възможност за организация и посрещане на определен брой посетители; документи, удостоверяващи лицата, които са присъствали на различните мероприятия и събития – изпратени от „ЛАРОК АКАУНТ" ООД покани, получени потвърждения за участие и списъци на присъствалите; документи, удостоверяващи от кого са извършени фактурираните услуги; документи, удостоверяващи кога и в какъв времеви диапазон са провеждани различни мероприятия и събития и как е формирана цената на услугите; документи, удостоверяващи проведените различни събития и мероприятия как са обвързани с икономическата дейност на дружеството, за кои лица са били предназначени и кои лица са присъствали. Поради изложеното в РА е направен извод, че нито от „ЛАРОК АКАУНТ" ООД, нито от „К. БИИТ" ООД са представени документи, които да доказват реално извършени доставки на услуги и на основание чл. 37, ал. 4 от ДОПК, са приели, че не съществуват доказателства за реално осъществяване на доставки и възникнали данъчни събития по фактурите, издадени от „К. БИИТ" ООД, поради което на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 от с.з. на „ЛАРОК АКАУНТ" ООД е отказано правото на данъчен кредит в размер общо на 7 928,80 лв.

С РА е правото на данъчен кредит в размер общо на 2 918,31 лв, по фактури №№ [ЕГН]/30.04.22 г. и [ЕГН]/19.12.22 г., издадени от „АНИАН" ЕООД с предмет на доставките – “консумативи, почистващи пособия и препарати, дезинфектанти и предпазни средства” и “лични предпазни средства и консумативи”.

В хода на ревизията от доставчика са представени фактурите и пълномощно, издадено от управителя на „АНИАН" ЕООД на Л. О. И., която е и управител на „ЛАРОК АКАУНТ" ООД; хронологичен регистър по аналитична партида „Л. АКАУНТ ООД", от който е видно, че стойностите на фактурите са отразени по кредита на сч. сметка 702; писмени обяснения, съгласно които дейността на „АНИАН" ЕООД е неспециализирана търговия на дребно в търговски обект, клиентите идват на място в обекта, не се приемат заявки и няма срокове за доставки; 33 бр. фактури за закупени от „АНИАН" ЕООД стоки през периода от 28.01.22 г. до 30.12.22 г. и фактури за покупка на различни стоки, през периода на издаване на фактурите на „Л. АКАУНТ ООД"; справка продажби за документ № [ЕГН]/30.04.22 г., в която са посочени 4 371 бр. позиции и за документ № [ЕГН]/19.12.22 г., в която са посочени 3 244 бр. позиции, сред които торбички, чували, салфетки, свещи за торта, свещи домакински, чаени свещи, помпа за течности, бреф топки, ароматизатори, сапуни, почистващи препарати и др.

Ревизиращите са приели, че не е налице доставка на стоки, съгласно чл. 6, ал.1 ЗДДС, тъй като от „ЛАРОК АКАУНТ" ООД не са представени: документи, удостоверяващи заприхождаване на стоки, получени по фактурите, издадени от „АНИАН" ЕООД и последващо изписване на стоките при използване в дейността на

фирмата; документи, доказващи последваща реализация на стоките, получени по горепосочените фактури, както и доказателства как това е обвързано с икономическата дейност на дружеството; документи, удостоверяващи извършени плащания; документи, доказващи приемо-предаване на стоки; документи, удостоверяващи лицата, на които да са предоставяни закупени лични предпазни средства, консумативи, почистващи препарати и пособия, при положение че през периода дружеството няма наети лица по трудови правоотношения; инвентаризационен опис към 31.12.2022 г.; документи, удостоверяващи мястото, където са съхранявани закупени почистващи пособия и препарати, дезинфектанти, предпазни средства и консумативи. След преценка и анализ на установени в хода на ревизията факти и обстоятелства тяхната съвкупност, на основание чл. 37, ал. 4 от ДОПК, органите по приходите са приели, че не съществуват доказателства за реално осъществяване на доставки и възникнали данъчни събития по фактури №№ [ЕГН]/30.04.22 г. и [ЕГН]/19.12.22 г. с доставчик „АНИАН“ ЕООД, поради това и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС на „ЛАРОК АКАУНТ“ ООД е отказано правото на данъчен кредит в размер общо на 2 918,31 лв.

С РА е отказано право на право на данъчен кредит в размер общо на 2 298,67 лв. по 132 бр. фактури, издадени от „ЛУКОИЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, „ЕКО БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, „ШЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, „ОМВ БЪЛГАРИЯ“ ООД, „ПЕТРОЛ“ АД, „Р. БЪЛГАРИЯ“, „ГРИФИТ ПЕТРОЛ“ ЕООД с посочен предмет на доставките – гориво, описани в РД. В РА е прието, че след като дейността на дружеството е извършване на счетоводни услуги и данъчни консултации и не е свързана с извършване единствено за транспортни и охранителни услуги, таксиметрови превози, отдаване под наем, куриерски услуги или подготовка на водачи на моторни превозни средства, на основание чл. 70, ал. 1, т. 5 от ЗДДС, по посочените в Справката за фактури, по които е ползвано право на пълен данъчен кредит във връзка с експлоатация на леки автомобили 132 бр. фактури за „ЛАРОК АКАУНТ“ ООД не е налице право на данъчен кредит в размер общо на 2 298,67 лв.

Прието е и че ревизираното лице не е изпълнило изискването на чл. 71, т. 1 от ЗДДС, тъй като от „ЛАРОК АКАУНТ“ ООД не са представени изисканите 132 бр. фактури, по които дружеството е ползвало право на данъчен кредит, след като същите са поискани официално от органите на НАП. Ревизиращият екип е приел, че дружеството не притежава декларираните в дневника за покупки данъчни фактури, които да отговарят на изискванията на чл. 114 и 115 от ЗДДС и на закона за счетоводството.

На следващо място в хода на ревизията е установено, че дружеството е плащало със закъснения декларираните резултати за внасяне и към момента на издаване на РА има задължение по декларираните резултати по справки-декларации по ЗДДС общо в размер на 4 494,75 лв. Предвид констатациите по време на ревизията и направените от дружеството вноски, за „ЛАРОК АКАУНТ“ ООД е налице дължим данък за внасяне общо в размер на 25 485,97 лв., за който на основание чл. 175 от ДОПК дължи лихви за просрочие в размер общо на 8 688,66 лв.

Пред директора на дирекция “ОДОП” С. не са представени нови

доказателства. В решението си той е приел, че преценени в съвкупност фактите и обстоятелствата, установени от органите по приходите, обосновават законосъобразността на извода за липса на реално осъществени доставки по фактурите, издадени от „АНИАН“ ЕООД, „К. БИИТ“ ООД и „Е. ТРЕИД Е.К.“ ЕООД. В заключение директорът на дирекция „ОДОП“ С. след анализ на нормативната уредба и тълкуването ѝ дадено в практиката на СЕС е стигнал до извод, че с РА законосъобразно е отказано право на данъчният кредит по фактурите, издадени от процесните доставчици, поради което го е потвърдил.

От ответника по делото е представена административна преписка по издаване на оспорения РА, както и доказателства, във връзка с компетентността на органите по приходите, възложили и извършили ревизията на жалбоподателя.

По искане на жалбоподателя са събрани гласни доказателства, назначена е и съдебно-счетоводна експертиза, заключението по която е прието без възражения от страните.

От събраните по делото доказателства от правна и фактическа страна съдът намери за установено следното:

Ревизията е образувана със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221723000827-020-001 от 17.02.2023г., издадена от О. Иорданов Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП В., оправомощен на основание чл. 12, ал. 6 от ДОПК със Заповед №З-ЦУ-1997 от 04.11.2022 г. на зам.-изпълнителния директор на НАП З. Г., от своя страна оправомощена на основание чл. 12, ал.6 от ДОПК, вр с чл. 10, ал.8 и ал.9 от ЗНАП от изпълнителния директор на НАП да определя органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал.1 и чл.8 от ДОПК; Заповед №З-ЦУ-354 от 15.02.2023 г., издадена на основание чл. 10, ал.9 от ЗНАП от зам.-изпълнителния директор на НАП З. Г., и Заповед №РД-01-864 от 04.11.2022 г. на директора на ТД на НАП С. Е. Н..

Не е спорно по делото, че седалището на ревизираното юридическо лице към момента на издаване на ЗВР е в [населено място]

Съгласно чл. 7, ал.1 от ДОПК "актовете по този кодекс се издават от орган по приходите, съответно от публичен изпълнител, от компетентната териториална дирекция". На основание чл.8, ал.1, т.3 от ДОПК компетентна териториална дирекция на Националната агенция за приходите относно производствата по този кодекс по отношение на юридически лица е ТД на НАП, където е седалището им. Седалището на ревизираното търговско дружество е в [населено място], съгласно съответното вписване в Търговския регистър при Агенцията по вписванията. Следователно, в случая това е ТД на НАП – С..

Основен принцип при провеждането на ревизионно производство е, че процесуалните действия се извършват от органи по приходите от компетентната териториалната дирекция, в случая по седалището на търговското дружество. Изключенията от това правило са изчерпателно изброени и към тях се пристъпва при наличие на определени предпоставки.

Предвиденото в чл.12, ал.6, изр. първо от ДОПК изключение от общото правило за определяне на компетентния орган 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". В тази връзка в чл. 10, ал.8 от ЗНАП е предвидено, че 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 преминат в друга териториална дирекция, за изпълнение на което съответният териториален директор командирова служители от поверената му дирекция при условия и по ред, определени в Кодекса на труда. С изменение на закона, обнародвано в ДВ, бр. 105 от 2020 г., в сила от 01.01.2021 г., е приета нова норма в разпоредбата на чл.10, ал.9 от ЗНАП, която предвижда, че 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 ДОПК компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа.

Със заповед № 3-ЦУ-1997/ 04.11.2022 г., издадена от З. Г., заместник изпълнителния директор на НАП, оправомощен със заповед № 3ЦУ-ОПР-22/22.08.2022 г. на изпълнителния директор на НАП, на основание чл. 12, ал. 6 ДОПК са определени органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 ДОПК, като по т. 3 от заповедта са посочени органи при ТД на НАП – В., сред които О. Йорданов Г. на длъжност Началник на сектор "Ревизии" и Н. К. И. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В., главен инспектор по приходите.

Със заповед № 3-ЦУ-354/15.02.2023 г., издадена от З. Г. - заместник изпълнителен директор на НАП, на основание чл. 10, ал. 9 ЗНАП, заповед за оправомощаване № 3ЦУ-ОПР-22/22.08.2022 г. е разпоредено служителите на ТД на НАП, посочени в Заповед № 3-ЦУ-3287/08.11.2021г. и Заповед № 3-ЦУ-1997/04.11.2022 г. на същия орган, да осъществяват производствата по данъчно-осигурителен контрол по отношение на лицата, посочени в приложение към заповедта, за които компетентната териториална дирекция съгласно чл. 8 ДОПК е ТД на НАП – С., като контролните производства следва да бъдат възложени от началниците на сектори, посочени в Заповед № 3-ЦУ-3287/08.11.2021г. и Заповед № 3-ЦУ-1997/04.11.2022 г. и определени от директора на ТД на НАП С. със Заповед № РД -01-787/08.11.2021г. и Заповед № РД -01-864/04.11.2022 г. на основание чл.112, ал. 2, т. 1 ДОПК. Съгласно приложението към заповедта компетентната териториална дирекция, по отношение на „ЛАРОК АКАУНТ" ООД е ТД на НАП – С. с екип от ТД на НАП – В.. Тези органи по приходите са посочени в заповед № 3-ЦУ-1997/04.11.2022 г., издадена от З. Г. – заместник-изпълнителен директор на основание чл.12, ал. 6 ДОПК и съгласно Заповед № 3ЦУ-ОПР-22/ 22.08.2022 г. на изпълнителния директор на НАП като органи по приходите, за които не се прилагат правилата по чл. 7, ал. 1 и чл. 8 ДОПК.

Представена е и Заповед № РД - 01 – 864/ 04.11.2022 г. на директора на ТД на НАП – С., по силата на която функциите на компетентен орган по чл. 112, ал.

2, т. 1 ДОПК се изпълняват от конкретни служители (органи по приходите), за които съгласно Заповед № 3 – ЦУ – 1997/04.11.2022 г. на заместник-изпълнителен директор на Националната агенция за приходите не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК.

Следователно е спазен редът за оправомощаване на органи от друга ТД на НАП да извършват ревизия по отношение на жалбоподателя, но в нито една от посочените заповеди, не са посочени допълнителни обстоятелства, разкриващи необходимост извършването на ревизията на „ЛАРОК АКАУНТ“ ООД да бъде осъществена от органи по приходите при ТД на НАП В..

Нормата на чл.10, ал.9 от ЗНАП изисква освен да се определят със заповед на изпълнителния директор на НАП компетентните органи, за които не се прилагат чл.7 и чл.8 от ДОПК, също така и да се обоснове причината, която налага на органи по приходите при ТД на НАП – В. да се възлага извършване на ревизия на дружество, регистрирано в [населено място]. Такива мотиви изцяло липсват, както в горепосочените заповеди на изпълнителния директор на НАП, така и в издадените в хода на ревизията официални документи, поради което не е спазено изискването на закона да бъде посочена необходимостта, наложила прилагането на чл.10, ал.9 от ЗНАП. Нормата като изключение от общия принцип следва да се тълкува стриктно, а не разширително, тоест следва да се допуска отклонение от общите правила за компетентност на органите единствено в изключителни случаи и при доказана необходимост от това. В случая липсата на такава обосновка е достатъчна, за да бъде направен извод за неизпълнение от страна на ревизиращия екип на формалното изискване на нормата на чл.10, ал.9 от ЗНАП за отклоняване от общата териториална компетентност на органите по приходите, визирана в чл.7 и чл.8 от ДОПК. Това води до извод за провеждане на ревизията и издаване на РА от некомпетентни органи.

За да е приложимо изключението от териториалната компетентност по чл. 12, ал. 6 ДОПК, е необходимо то да бъде обосновано съгласно чл. 10, ал. 9 ЗНАП. Тази норма предвижда, че 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.

В случая Заповед №3-ЦУ-354 от 15.02.2023 г., издадена от заместник-изпълнения директор на НАП – З. Г., на основание чл.10, ал. 9 ЗНАП не съдържа никакви мотиви за необходимостта, породила осъществяването на данъчно – осигурителния контрол от органи по приходите от друга териториална дирекция. Възможността по чл. 12, ал. 6 ДОПК 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, е изключение от правилото за териториална компетентност на органите по приходите и следва да се прилага при спазване на изискванията, предвидени в чл. 10, ал. 9 ЗНАП – при необходимост, за

изпълнение на възложените на агенцията функции. Обосноваването на такава необходимост е гаранция за спазване на принципа на законност по чл. 2, ал. 1 ДОПК, според който органите по приходите следва да действат в рамките на правомощията си, установени от закона и да прилагат законите точно и еднакво спрямо всички лица и срещу превратното упражняване на власт. В конкретния случай това изискване не е изпълнено, предвид липсата на мотиви в заповедта по чл. 10, ал. 9 ЗНАП на заместник-изпълнителния директор.

Необходимост от провеждането на ревизията от органи по приходите от друга териториална дирекция не се установява и от представените от ответника в съдебно заседание писмени доказателства, тъй като тези документи не са послужили като фактически основания за издаването на заповедта по чл.10, ал. 9 ЗНАП от 10.05.2023 г. Съгласно ТР № 16/31.03.1975 на ОСГК на Върховния съд 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.

Писмо рег. № М-24-39-75#1/17.04.2024г. до директора на дирекция "ОДОП" С. от зам. -изпълнителния директор на НАП е неотносимо към настоящия казус, тъй като е съставено година след възлагане на ревизията.

Доклад № 93-00-2957/01.07.2022 г. е издаден половин година преди издаването на заповедта по чл. 10, ал. 9 ЗНАП, която е от 15.02.2023 г. и не може пряко да се отнесе към ревизията на „ЛАРОК АКАУНТ“ ООД, която е възложена със заповед на орган по приходите от ТД на НАП – В. на 17.02.2023 г.

Докладна записка № 93-00-2203/ 19.04.2021 г. е неотносима по време, доколкото е издадена две години преди възлагане на ревизията на жалбоподателя и съдържа резултати от приложението на чл.12, ал. 6 ДОПК, но не и основания за необходимост от издаването на нова заповед по чл.10, ал.9 ЗНАП по отношение на лица, за които компетентна е ТД на НАП – С.. В посочените документи не е посочена и причината, поради която ревизията на „ЛАРОК АКАУНТ“ ООД е необходимо да бъде извършена от органи по приходите от друга ТД на НАП, а не от органите по приходите на компетентната ТД на НАП – С..

Представените писма на заместник - изпълнителния директор на НАП до директора на ТД на НАП С. и директора на дирекция „ОДОП“ С. се отнасят до въвеждането на организация за възлагане на производства спрямо лица с компетентна териториална дирекция ТД на НАП – С. на органи по приходите от ТД на НАП – Б., В., В. Т. и П. и не съдържа мотиви за необходимост от прилагането на чл.10, ал. 9 ЗНАП в конкретния случай. Освен това част от тях са от 2021г., което е две години преди началото на процесната ревизия, през които няма основания да се счита, че не е налице промяна.

Съдът намира, че от съдържанието на писмата и докладните записки не може да се обоснове извод за необходимостта за изпълнение на възложените на агенцията функции по смисъла на чл.10,ал.8 и ал.9 ЗНАП. В тази вътрешноведомствена кореспонденция се излагат доводи 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 и в частност на ревизионния 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 са 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 изпълнителния директор или заместник - изпълнителен директор на НАП и изрично е предвидено неприлагането на чл.8 ДОПК.

Ето защо, щом се прави позоваване на изключение от общия принцип за териториална компетентност, така както този принцип е въведен като основно начало в данъчния процес, то не е достатъчно само преценката за целесъобразност на изпълнителния директор на НАП, обективизирана в издаване на заповеди с посочване на имена на служители и на техните длъжности. Нормативно установеното изключение от принципа за ограничена териториална компетентност на приходните органи предполага строгото му обосноваване и мотивиране на причините, които налагат прилагането на това изключение, така че да не се превърне в правило и така че съдебният му контрол да е възможен и ефективен. Не може да се приеме, че упражняването на правомощието по чл. 12, ал. 6 от ДОПК и чл. 10, ал. 9 от ЗНАП е изцяло по преценка за целесъобразност на компетентния за това орган. Неслучайно законодателят е употребил термина "необходимост", а не "преценка", като доказването е необходимо във всички случаи, за да не се стигне до превратно упражняване на власт и игнориране/заобикаляне на императивни правни норми, вкл. за независимост и безпристрастност на органите по приходите. В този смисъл са и Решение № 6474 от 28.05.2024 по адм. дело № 3687/2024 г. по описа на ВАС, Решение № 2675 от 06.03.2024 г. по адм. дело № 7618/2023 г. по описа на ВАС, Решение № 2947 от 12.03.2024 г. по адм. дело № 8751/2023 г. по описа на ВАС.

При липсата на посочените доказателства, както и липсата на мотиви за необходимостта процесната ревизия да се извърши от органи по приходите от ТД на НАП – В., а не от компетентната ТД на НАП – С., следва да се приеме, че органите по приходите от ТД на НАП – В., възложили и провели ревизията и издали оспорения ревизионен акт не разполагат с компетентност за осъществяване на данъчно – осигурителен контрол по отношение на ревизираното лице при условията на чл. 10, ал. 9 ЗНАП, във връзка с чл. 12, ал. 6 и чл.119, ал. 2 ДОПК

В този смисъл е и практиката на ВАС – Решение № 7976 от 27.06.2024 г. по адм.д № 3214/2024 по описа на ВАС; Решение № 7579 от 19.06.2024 г. по адм.д № 3782/2024 по описа на ВАС; Решение № 7163 от 11.06.2024 г. по

адм.д № 1515/2024 по описа на ВАС; Решение № 6536 от 29.05.2024 г. по адм.д № 20/2024 по описа на ВАС; Решение № 6474 от 28.05.2024 г. по адм.д № 3687/2024 по описа на ВАС и др.

По изложените съображения РА е издаден от орган по приходите, който не е компетентен по смисъла на чл. 7, ал. 1 и чл.119, ал. 2 от ДОПК. Актът при липса на компетентност на издалия го орган е нищожен. С оглед предвидената в закона съвместна компетентност на издателите на РА, опорочаването на участието дори и на единия от тях влече нищожност на ревизионния акт като цяло, което е сторено в процесния случай. Липсата на мотиви от приходните органи за необходимостта ревизията да се възложи от орган по приходите от ТД на НАП – В., вместо от ТД на НАП – С., води до извод за нищожността на издадения ревизионен акт.

С оглед изложеното, обжалваният РА следва да се обяви за нищожен поради липса на компетентност на органите, които са го издали. На основание чл. 160, ал.5 от ДОПК вр. чл. 173, ал. 2 от АПК, следва делото да се изпрати като преписка на компетентната ТД на НАП - С. за образуване на нова ревизия на „ЛАРОК АКАУНТ“ ООД при спазване на дадените в настоящето решение указания по тълкуването и прилагането на закона.

С оглед изхода на спора и заявената претенция, на основание чл. 161, ал.1 ДОПК, на жалбоподателя следва да бъдат присъдени направените разноски в размер на 4250 лв., от които 50 лв. платена държавна такса и 3400 лв. заплатено адвокатско възнаграждение и 600 лв. възнаграждение за вещо лице. Възражението на ответника прекомерност на адвокатското възнаграждение съдът намира за неоснователно, доколкото то е близо до минималното, определено съгласно Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, и до претендирания от ответника размер на юрисконсултско възнаграждение. Възнаграждението не е прекомерно с оглед фактическа и правна сложност на делото, броя на проведените открити съдебни заседания и обема на осъществената адвокатска защита.

Водим от горното, на основание чл. 173, ал.2 АПК, вр. с чл. 160, ал.5 ДОПК, Административен съд София-град, Първо отделение, 65-ти състав,

РЕШИ :

ОБЯВЯВА за нищожен Ревизионен акт № Р-22221723000827-091-001 / 15.10.2023г., издаден от органа, възложил ревизията и ръководителя на ревизията, потвърден в оспорената част с Решение № 1792/20.12.2023г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с който на „ЛАРОК АКАУНТ“ ООД, ЕИК[ЕИК] са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност в размер на 20991,22 лв. и лихви за забава в размер на 8688,66 лв.

ИЗПРАЩА, на основание чл. 173, ал.2 от АПК, делото като преписка на компетентната ТД на НАП С. за образуване на нова ревизия на „ЛАРОК АКАУНТ“ ООД, ЕИК[ЕИК], при спазване на дадените с настоящето решение указания по тълкуването и прилагането на закона.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на „ЛАРОК АКАУНТ“ ООД, ЕИК[ЕИК], разноски по делото в размер на 4250 (четири хиляди двеста и

петдесет) лв.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.