

# РЕШЕНИЕ

№ 9882

гр. София, 25.06.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав,**  
в публично заседание на 28.05.2024 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Радина Карамфилова**

при участието на секретаря Илияна Тодорова, като разгледа дело номер **10164** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на „АЙСЛИН - 2002“ ООД, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [жк], [жилищен адрес] представлявано от Л. Н. И. - в качеството на управител, срещу РА № Р-22221921006534-091-001/01.07.2022 г., издаден от Ц. М. П. - орган, възложил ревизията, и Г. П. Т. - ръководител на ревизията, поправен с Ревизионен акт за поправка на РА № П-22221922170243-003-001/21.09.2022 г. от издателите на РА, в частта, потвърдена с Решение № 1499/19.09.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ДОДОП С. при ЦУ на НАП).

С жалбата дружеството оспорва РА в частта на отказано право на данъчен кредит в общ размер от 10 633.80 лв., за данъчни периоди м. 12.2015 г., м. 08, м. 11, м. 12.2016 г., м. 06.2017 г., м. 06, м. 07, м. 09 и м. 12.2018 г., м. 02, м. 03 и м. 09.2019 г. по фактури, издадени от „БД Сървисис“ ЕООД, „Криейтиз Супертрейд“ ЕООД, „Мега Сън Протект“ ЕООД, „Фън Холидейс БГ“ ЕООД, „Френдес“ ЕООД, „Ото“ ЕООД, „Трейдинг Ламо Груп“ ЕООД, „Ефектив Маркет“ ЕООД и „Сезони 2015“ ЕООД, и са определени лихви за забава на стойност 5 069.53 лв., както и в частта на определен допълнителен корпоративен данък в общ размер от 5 786.91 лв. за 2015 г., 2016 г., 2017 г., 2018 г. и 2019 г., ведно с лихви за забава на стойност 2 485.02 лв.

Навеждат се доводи, че констатациите и изводите в РА са неверни и недоказани, а РА

е незаконосъобразен и необоснован, поради издаването му в противоречие с писмените доказателства, разпоредбите на ЗДДС и ЗКПО, практиката на ВАС и практиката на СЕС. Твърди се, че въпреки представени в хода на ревизията множество документи (договори, приемо-предавателни протоколи, платежни документи, счетоводни документи и други), от които се установяват получените от дружеството доставки на услуги, издателите на РА отказват да признаят правото на данъчен кредит с аргумент, че те не са достатъчни да удостоверят реалността на доставките с получател „АЙСЛИН - 2002“ ООД. В тази връзка жалбоподателят поддържа, че РА е в противоречие с писмените доказателства, събрани в хода на ревизията, от които се установява реалността на процесите доставки. Позовава се на практика на Върховния административен съд и Съда на Европейския съюз, за да обори изводите на ревизиращия екип, че не му се следва право на данъчен кредит по спорните доставки. В частта по ЗКПО в жалбата се излагат аргументи, че РА е незаконосъобразен и необоснован относно извършено данъчно преобразуване на счетоводния финансов резултат на „АЙСЛИН - 2002“ ООД, на основание чл. 26, т. 2, във връзка с чл. 10, ал. 1 и ал. 3 от ЗКПО. Твърди се, че РА е в противоречие с всички доказателства, представени от „АЙСЛИН - 2002“ ООД в хода на ревизията, от които се установява документалната обосноваване на отчетените разходи по процесните фактури, издадени от „БД Сървисис“ ЕООД, „Криейтивиз Супертрейд“ ЕООД, „Мега Сън Протект“ ЕООД, „Фън Холидейс БГ“ ЕООД, „Френдес“ ЕООД, „Ото“ ЕООД, „Трейдинг Ламо Груп“ ЕООД, „Ефектив Маркет“ ЕООД, „НБС Студио“ ЕООД и „Сезони 2015“ ЕООД. В тази връзка обосновава извод, че разходите по фактурите, издадени от тези доставчици, са документално обосновани, отразяват вярно посочените в тях стопански операции, осчетоводени са в съответствие с изискванията на счетоводното законодателство и следва да бъдат признати като разходи на дружеството. С изложените аргументи дружеството жалбоподател моли съда да отмени РА в оспорваната част. Претендира разноси по делото.

В проведени по делото открити съдебни заседания жалбоподателят се представлява от адв. П. и адв. Т. - Л. Поддържа жалбата. Представя писмени бележки с подробно развити съображения за нейната основателност. Претендира разноси по делото по списък.

Ответникът - директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, се представлява по делото от юрк. М., която оспорва жалбата с позоваване на доводите, изложени в решението на административния орган за потвърждаване на РА. Моли за отхвърлянето ѝ като неоснователна поради законосъобразност на РА. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура не изпраща представител в производството и не дава становище по жалбата.

Административен съд София- град, III отделение, 70 състав, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221921006534-020-001 от 19.11.2021 г., връчена на дружеството на 25.11.2021 г. по електронен път, по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК, във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на декларирания от дружеството адрес [електронна поща], е възложено извършването на ревизия на „АЙСЛИН-2002“ ООД за установяване на задължения за корпоративен данък по ЗКПО за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2019 г. и за данък върху добавената стойност за периодите от

01.12.2015 г. до 31.12.2019 г. На основание чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от датата на връчване, тече определеният със ЗВР тримесечен срок за извършване на ревизията и изтича на 25.02.2022 г. По реда на чл. 113, ал. 3 от ДОПК, във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК, срокът е продължен до 21.04.2022 г. със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221921006534-020-002 от 22.02.2022 г., връчена електронно на 23.02.2022 г.

Горните заповеди са издадени от Ц. М. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т., оправомощена като компетентен орган по чл. 112, ал. 1 от ДОПК, вр. с ал. 2, 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-3287 от 08.11.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП Г. Д., Заповед № 3-ЦУ-3365 от 19.11.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП Г. Д. и Заповед № РД-01-787 от 08.11.2021 г. на и. д. директора на ТД на НАП С. Е. Н..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221921006534-092-001 от 05.05.2022 г., връчен на ревизираното лице по електронен път на 05.05.2022 г. От дружеството е подадено възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, депозирано в ТД на НАП С., с вх. №ИТ-00-733 от 08.06.2022 г. Възражението е обсъдено от органите по приходите и е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с Ревизионен акт (РА) № Р-22221921006534-091-001 от 01.07.2022 г., издаден от Ц. М. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т. – орган, възложил ревизията, и Г. П. Т., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В. Т. – ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 04.07.2022 г.

С РА са направени корекции на декларираните от дружеството задължения за данъци, както следва: за данък по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) общо в размер на 10 633,80 лв. за ревизираните данъчни периоди: декември 2015 г., август, ноември и декември 2016 г., юни 2017 г., юни, септември и декември 2018 г., февруари, март и септември 2019 г., и са определени лихви за забава в размер на 5 069,53 лв., в това число лихви в размер на 303,72 лв. за периоди, за които няма корекции на декларираните резултати по ЗДДС; за допълнително установен корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) над декларирания общо в размер на 5 786,91 лв., ведно с лихви в размер на 2 485,02 лв.

С РАПРА е поправена допуснатата очевидна фактическа грешка в таблица № 3 на РА, в която погрешно е изписан вида на задължението в т. 1 от същата като „данък върху добавената стойност“ вместо „корпоративен данък“.

Процесната ревизия е първа за посочените периоди и вид данъчни задължения по отношение на това данъчно задължено лице.

Установен е вид на извършваната от жалбоподателя търговска дейност – предоставяне на рекламни/печатни услуги, като за целта ползва нает обект, находящ се в [населено място], [улица].

С цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане в хода на ревизията са извършени редица процесуални действия, които са подробно описани в констативната част на РД, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК се прилага към РА и е неразделна част от него.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на лицето е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения № Р-22221921006534-040-001 от 17.12.2021 г. Ревизиращите са изискали да бъдат представени търговските и

счетоводни документи на дружеството, свързани с осъществяваната дейност през ревизираните периоди, в това число: първични и вторични счетоводни документи и регистри, оборотни ведомости, главни книги, хронологии на счетоводни сметки, доказателства за източници на финансиране, както и документи от значение за установяване на реалността на доставките по фактури, издадени от „ФЕРСТИЛ 2014“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „БД СЪРВИСИС“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „КРИЕЙТИЗ СУПЕРТРЕЙД“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „МЕГА СЪН ПРОТЕКТ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ЕФЕКТИВ МАРКЕТ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ФЪН ХОЛИДЕЙС БГ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ФРЕНДЕС“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ОТО“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ТРЕЙДИНГ ЛАМО ГРУП“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „НБС СТУДИО“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „СЕЗОНИ 2015“ ЕООД с ЕИК[ЕИК].

От дружеството са представени документи и са дадени писмени обяснения, които коментирани в РД. Ревизиращите са направили преглед на оригиналните първични счетоводни документи и на регистрите на жалбоподателя, за което е съставен Протокол № 1665485 от 05.04.2022 г.

На основание чл. 45 от ДОПК са инициирани насрещни проверки на контрагентите на задълженото лице. За резултатите са съставени протоколи за извършени насрещни проверки и са взети предвид данните, съдържащи се в информационната система на НАП и касаещи процесните доставчици.

В резултат на извършените процесуални действия и след анализ на събраните доказателства, органите по приходите са приели, че за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури не са налице императивно изискуемите от закона предпоставки по чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6, ал. 1, чл. 9, ал. 1 и чл. 25 от ЗДДС, а именно не е доказано фактическо извършване на доставките, което е известно или няма как да не е известно на ревизирания субект. В резултат на горното на жалбоподателя е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 10 633,80 лв. Във връзка с установените задължения по ЗДДС органите по приходите са начислили и лихви за забава общо в размер на 5 069,53 лв.

В частта на облагането по ЗКПО, въз основа на фактите и обстоятелствата, установени в частта на облагането по ЗДДС и на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, както и на основание чл. 16, ал. 1, т. 4 от ЗКПО, ревизиращият екип е преобразувал счетоводния финансов резултат на ревизираното дружество в посока увеличение с осчетоводени разходи в размер на 57 869,00 лв. Разходите представляват сбора от данъчните основи по фактури, издадени от контрагенти на жалбоподателя. В резултат на това в хода на ревизията на лицето са установени задължения за корпоративен данък общо в размер на 5 786,91 лв., ведно с лихви в размер на 2 485,02 лв.

РА е оспорен от „АЙСЛИН-2002“ ООД по административен ред пред директора на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП, във връзка с което е постановено Решение № 1499/19.09.2022 г., с което жалбата му в частта на установените данъчни задължения по ЗДДС и ЗКПО е отхвърлена. В мотивите на решението органът е посочил, че обстоятелствата, относими към правото на данъчен кредит, а именно – реалното получаване на стоките или извършване на услугите, предмет на доставки, не са доказани от задълженото лице. Сигнал е до извода, че жалбоподателят не се е справил с доказателствените си задачи и не е установил наличието на реално извършени сделки. Приел е, че са налице формално изготвени документи, зад които

фактически не стои нищо и това е известно и няма как да не е известно на задължения субект. Позовавайки се на Решение от 07 декември 2020 г. по дело С-285/09 R на СЕС, органът приема, че ползвайки право на приспадане на данъчен кредит по фактури, които не са обвързани с реални стопански операции от посочените в тях доставчици, жалбоподателят фактически участва в сделки, свързани с данъчна злоупотреба. Сочи се, че ползването от получателя за упражняване на право на данъчен кредит на фактура с невярно съдържание може да се счита за част от данъчна измама. С тези мотиви директорът на ДОДОП С. намира, че обосновано и законосъобразно е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по спорните в настоящото производство първични счетоводни документи. Във връзка с изложеното и предвид нормата на чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във вр. с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, е прието, че фактурите не отразяват реално извършени стопански операции, поради което обективизираните с тях разходи не могат да се приемат като документално обосновани. С оглед на това и на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, според органа законосъобразно е преобразуван от ревизиращия екип счетоводния финансов резултат на жалбоподателя за процесните периоди, поради което ревизионният акт следва да бъде потвърден и в частта на допълнително установените задължения по ЗКПО.

Решението е връчено на „АЙСЛИН-2002“ ООД на 20.09.2022 г., видно от удостоверение за връчване по електронен път на л. 37.

С жалба вх. № 53-04-889/27.09.2022 г. по описа на ДОДОП С. РА е оспорен по съдебен ред пред Административен съд София-град, във връзка с което е образувано настоящото съдебно производство.

По делото е приобщена цялата преписка по извършената ревизия, ведно със събраните в хода ѝ материали, представени са писмени доказателства и са изготвени съдебно-счетоводна, допълнителна съдебно-счетоводна експертиза и съдебна компютърно-техническа експертиза по доказателствено искане на жалбоподателя. Заключениета на последните са представени на страните и вещите лица са изслушани в открито съдебно заседание, при което на страните е дадена възможност за поставяне на въпроси. Същите са приети от страните без оспорване. Липсват данни за заинтересованост на експертите от изхода на делото и предвид професионалната им компетентност съдът намира представените заключения за компетентно и безпристрастно изготвени, поради което ги кредитира.

При така изложената фактическа обстановка съдът приема от правна следното:

По допустимостта на жалбата:

Жалбата срещу РА е подадена в срок от лице с право и интерес от оспорване срещу акт, който подлежи на съдебен контрол, и след като е изпълнена абсолютната процесуална предпоставка на чл. 156, ал. 1 и 2 ДОПК за предварително обжалване на акта по административен ред. РА е потвърден в оспорваната част с решението на директора на ДОДОП С.. С оглед на това жалбата е процесуално допустима и следва да бъде разгледана по същество.

По съществуването на спора:

Разгледана по същество, жалбата е ОСНОВАТЕЛНА по следните съображения:

При служебна проверка на оспорения акт на основанията по чл. 160, ал. 2 ДОПК настоящият състав на съда намира следното:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните

разпоредби по издаването му.

Ревизионен акт № Р-2221921006534-091-001 от 01.07.2022 г. е издаден от Ц. М. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т. – орган, възложил ревизията, и Г. П. Т., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В. Т. – ръководител на ревизията.

РА е издаден като електронен документ, като съдържа мотиви и диспозитивна част в табличен вид, в която са посочени установените задължения с основание, период и размер. Съгласно приетото заключение на съдебно-техническата експертиза и представените по делото писмени доказателства настоящият съдебен състав намира за доказано, че РА е подписан с валидни квалифицирани електронни подписи на издателите му, поради което е спазено изискването за писмена форма съгласно чл. 3, ал. 2 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги.

В ревизионното производство не са допуснати съществени процесуални нарушения, които да представляват самостоятелно основание за незаконосъобразност на РА.

Безспорно е, че горните лица, които са издали РА, изпълняват функции на органи по приходите в ТД на НАП В. Т. във времето на провеждане на ревизионното производство, от възлагането със ЗВР до приключването му с издаване на РД и РА, което допълнително се установява с представени по делото удостоверения от ТД на НАП В. Т., подписани от директора й. Не е спорно също така, че ревизираното лице към същия момент е със седалище в [населено място], съгласно съответното вписване в Търговския регистър при Агенция по вписванията.

На основание 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. Следователно компетентни да извършат ревизия на „АИСЛИН-2002“ ООД са органи по приходите от ТД на НАП – С..

Предвидено е в чл. 12, ал. 6, изр. първо от ДОПК изключение от общото правило за определяне на компетентния орган, което 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 Закона за НАП 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 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 настоящия случай съгласно чл. 12, ал. 6 от ЗНАП и Заповед № ЗЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г., издадена от изпълнителния директор на НАП, на основание чл. 12, ал. 6 и чл. 10, ал. 8 и ал. 9 от ЗНАП, от заместник - изп. директор на НАП Г. Д.

е издадена Заповед № З-ЦУ-3287/08.11.2021 г., с която определя по отношение на Ц. М. П. – началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП В. Т., Г. П. Т. – главен инспектор по приходите в ТД на НАП В. Т., и И. А. И. – старши инспектор в ТД на НАП В. Т., да не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и ал. 8 от ДОПК относно териториалната компетентност на органите по приходите.

Със Заповед № З-ЦУ-3365/19.11.2021 г. на заместник - изп. директор на НАП Г. Д., на основание чл. 10, ал. 9 от Закона за НАП и Заповед № ЗЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г., издадена от изпълнителния директор на НАП на основание чл. 12, ал. 6 и чл. 10, ал. 8 и ал. 9 от ЗНАП, са определени органи по приходите при ТД на НАП В. Т. като компетентни органи да осъществяват производства по данъчно-осигурителен контрол, по отношение на посочени в приложение към заповедта лица, за които на основание чл. 8 от ДОПК е компетентна ТД на НАП С., включително и „АЙСЛИН-2002“ ООД, с компетентна ТД на НАП на ЗЛ – ТД на НАП С.. Възложено е на директора на ТД на НАП С. да определи началници на сектори, които да възложат ревизии на посочените в приложението лица.

Със Заповед № РД-01-787/08.11.2021 г. на и.д. директор на ТД на НАП С., на основание чл. 11, ал. 3 от ЗНАП, във вр. с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и Заповед № З-ЦУ-3287/08.11.2021 г. на заместник - изп. директор на НАП Г. Д., е оправомощена с функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК Ц. М. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП В. Т. (т. 7 от заповедта).

Настоящият съдебен състав намира, че горепосочените органи по приходите, извършили ревизия на жалбоподателя, приключила с оспорвания в настоящото производство ревизионен акт, не са надлежно оправомощени да извършват ревизии по отношение на това лице, за което съгласно седалището му и чл. 8, ал. 1, т. 3 от ДОПК компетентна е ТД на НАП С..

С изменението на закона, обнародвано в ДВ, бр. 105 от 2020 г., в сила от 01.01.2021 г., касаещо новата норма в разпоредбата на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, е прието при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции изпълнителният директор или оправомощено от него лице да 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. Във връзка с последното е предвидено изключението от общите правила за териториална компетентност на приходните органи в чл. 12, ал. 6 от ДОПК. Съгласно нормативната уредба това възлагане на органи от друга /некомпетентна спрямо общите правила/ ТД на НАП могат да сторят единствено изпълнителният директор или определено от него лице след надлежно овластяване за това. На основание чл. 10, ал. 2, изр. първо от ЗНАП, „изпълнителният директор може да възложи част от правомощията и дейностите по ал. 1 със заповед на заместник изпълнителните директори, директорите на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика", главния секретар, директорите на териториални дирекции в рамките на териториалната им компетентност или други служители от централното управление“.

В случая възложителят на ревизията е оправомощен като компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед № РД-01-787/08.11.2021 г. на и.д. директор на ТД на НАП С.. На първо място, в настоящия случай не е представена по делото заповед на изпълнителния директор на НАП, с която оправомощава заместник - изп. директор да делегира на директора на ТД на НАП С. правомощия по определяне на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК. На следващо - не е изпълнен редът за определяне на компетентен орган за възлагане на ревизията. На основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, органът по приходите, който е оправомощен да възлага

ревизии, следва да бъде определен от териториалния директор на компетентната ТД на НАП /ТД на НАП С. за процесния случай/, който обаче няма материална и териториална компетентност спрямо органи по приходите, които са на длъжност като такива към друга териториална дирекция /в случая ТД на НАП В. Т./ и съответно не са част от подчинената му ТД на НАП С.. По аргумент от чл. 11, ал. 1 от Закон за НАП директорът на ТД на НАП няма организационни и управленски правомощия по отношение на служители в различна от поверената му ТД на НАП, които не са му подчинени. В тази връзка със заповед № РД-01-787/08.11.2021 г. на и.д. директор на ТД на НАП С., с която е определен компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК за възлагането на процесната ревизия, не е предоставена надлежно компетентност за това на Ц. М. П., тъй като директорът на ТД на НАП С. не притежава компетентност за предоставяне на такава спрямо органи по приходите от друга териториална дирекция. Същият не е оправомощен и по силата на чл. 112, ал. 2, т. 2 от ДОПК, доколкото такива правомощия са предоставени на изпълнителния директор и на заместник-изпълнителните директори на НАП, без възможност за делегирането им на други органи по приходите. В този смисъл са решения на Върховния административен съд № 26/04.01.2024 г. по адм.д. № 5816/2023 г., № 176/09.01.2024 г. по адм.д. № 6611/2023 г., № 2127/22.02.2024 г. по адм. д. № 6952/2023 г., Решение № 2781 от 07.03.2024 г. по адм. дело № 7024/2023 г. и др.

Наред с гореизложеното, 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 в ТД на НАП В. Т. да се възлага извършване на ревизия на юридическо лице със седалище 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 ДОПК 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. В този смисъл е постановеното от Върховния административен съд в Решение № 4425 от 26.04.2023 г. по адм. д. № 7761/2022 г., VIII отд. на ВАС.

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 Решение № 2675 от 06.03.2024 г. по адм. дело № 7618/2023 г. по описа на ВАС, Решение № 2947 от 12.03.204 г. по адм. дело № 8751/2023 г. по описа на ВАС, Решение № 5963 от 15.05.2024 г. по адм. дело № 1518/2024 по описа на ВАС. Представените по делото доклади и писма между органи на НАП (на л. 301 – 321) относно значително по-високата натовареност на ТД на НАП С. спрямо останалите ТД на НАП не е основание за обратния извод. Същите представляват вътрешноведомствени актове и такива от комуникация между органите. Макар да



съдържат информация относно ползата и необходимостта от ангажиране на кадрови ресурс от различни ТД на НАП за извършване на контролни производства по ДОПК в случаите, в които компетентна е ТД на НАП С., те имат твърде общ характер и обхващат период от 6 месец, като не се отнасят до конкретни данъчно задължени лица, включително и до дружеството жалбоподател. Изискването за обосновка на необходимостта от отклонение от общите правила на териториалната компетентност на органите по приходите би било изпълнено, ако въпросните доклади бяха посочени в заповедите, с които се оправомощава компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, или поне в заповедта за възлагане на ревизия. Тази необходимост следва да предхожда образуването на ревизионно производство с възлагането му и да бъде конкретна с оглед обстоятелствата, относими към случая. На следващо място, за да се счита за мотивиран такъв акт (изключващ правилата на чл. 8 от ДОПК), то следва той да се позовава на тези конкретни обстоятелства, в случая изложени в доклада, които е следвало да намерят място и в горепосочените заповеди на заместник – изп. директор на НАП.

За пълнота следва да бъде отбелязано, че не са изпълнени предпоставките на чл. 10, ал. 8 от Закона за НАП, в който 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. Настоящият случай не покрива тази хипотеза поради липсата на представени заповеди за командироване на служители от ТД на НАП В. Т. в 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 постоянния адрес на физическото лице. Изключенията от това правило са изчерпателно изброени и към тях се пристъпва при наличие на определени предпоставки. Липсата както на материална, така и на териториална компетентност, на органа е съществен порок на акта, който води до изначална липса на такъв, т.е. до нищожност. В случая се касае за порок, който не може да бъде отстранен. За наличието му съдът следи служебно независимо от това дали жалбоподателят се е позовал на него. При констатиране на порок, водещ до нищожност на обжалвания акт, тя следва да бъде обявена с решението на съда, тъй като преценката за това е част от предметните предели на съдебната проверка - чл. 172, ал. 2 от АПК.

Основното разграничение на порочните административни актове в правната теория е разделението им на нищожни и унищожяеми в зависимост от степента на порока, от който е засегнат актът. В административното право, за разлика от гражданското право, липсва конкретна норма, която да регламентира в кои случаи съответният акт е нищожен и в кои случаи е унищожяем. Широко е застъпено в съдебната практика становището, че нищожни са тези административни актове, които поради радикални, основни и тежки пороци, се дисквалифицират като административни актове и въобще като юридически актове и се третират от правото като несъществуващи, поради което изобщо не могат да породят, изменят или погасят права. Съдебната практика приема, че нищожни административни актове са тези, при които са допуснати нарушения на изискванията за компетентност и форма. В този смисъл е и разпоредбата на чл. 173, ал. 2 от АПК, която съдържа неизчерпателно изброяване на хипотезите на нищожност на административния акт, сред които е и липсата на компетентност. Констатиран порок на административния акт от този вид води до пълна липса на правнорелевантна воля за издаването му - приема се по отношение

на всички лица и органи, че още от постановяването му същият не е произвел правни последици. На основание чл. 168, ал. 2 от АПК, вр. с § 2 от ДР на ДОПК, съдът следи служебно за основанията за нищожност на оспорвания акт, дори да липсва изрично искане за това.

В настоящия случай оспорваният РА е нищожен, а жалбата срещу него е основателна. След обявяване на нищожността му, на основание чл. 160, ал. 5, вр. с чл. 173, ал. 2 от АПК, преписката следва да бъде изпратена на компетентния административен орган – директора на Териториална дирекция на НАП С., за произнасяне при съобразяване на дадените указания по тълкуване и прилагане на закона.

С оглед изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК заявената от жалбоподателя претенция за присъждане на разноски по делото е основателна. Следователно ответникът следва да му заплати сумата от 50,00 лв. за платена държавна такса, 915,90 лв. за съдебно-счетоводна експертиза, 400 лв. за допълнителна съдебно-счетоводна експертиза, 650 лв. за съдебна компютърно-техническа експертиза и 1500,00 лв. за адвокатско възнаграждение по представен договор за правна защита и съдействие, съдържащ изявление за заплатена в брой сума в посочения размер, или общо 3 515,90 лв. (три хиляди петстотин и петнадесет лева и деветдесет стотинки).

**По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София - град**

## **Р Е Ш И:**

**ОБЯВЯВА НИЩОЖНОСТТА** на Ревизионен акт № Р-22221921006534-091-001/01.07.2022 г., издаден от Ц. М. П. - орган, възложил ревизията, и Г. П. Т. - ръководител на ревизията, поправен с Ревизионен акт за поправка на РА № П-22221922170243-003-001/21.09.2022 г. от издателите на РА, в частта, потвърдена с Решение № 1499/19.09.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, по жалбата на „АЙСЛИН - 2002“ ООД, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [жк], [жилищен адрес].

**ИЗПРАЩА**, на основание чл. 173, ал. 2 от АПК, вр. чл. 160, ал. 5 от ДОПК, делото като преписка на директора на Териториална дирекция на НАП С..

**ОСЪЖДА** Национална агенция за приходите да заплати на „АЙСЛИН - 2002“ ООД, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [жк], [жилищен адрес] сумата от 3 515,90 лева (три хиляди петстотин и петнадесет лева и деветдесет стотинки), представляваща направени разноски по делото.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

**СЪДИЯ:**