

РЕШЕНИЕ

№ 13739

гр. София, 02.08.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65
състав, в публично заседание на 03.07.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ванина Колева

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **11418** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е образувано по жалба на „ТИБЕРОН ТЕХНОЛОДЖИС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица] ет.2 ап.4, представлявано от управителя А. В. Д., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221023000927-091-001 / 10.07.2023 г., издаден от Н. К. Ж. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и С. З. Ч. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение № 1385/29.09.2023г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) С., при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), с който на дружеството са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) в размер на 20 340,63 лв. и лихви в размер на 1 138,71 лв., произтичащи от начислен ДДС на основание чл. 102, ал. 4 и чл. 67, ал. 2 от ЗДДС, по доставката, с която е надвишен облагаемият оборот за регистрация по ЗДДС.

В жалбата са изложени доводи за незаконосъобразност на оспорения РА като издаден въз основа на неправилно тълкуване и прилагане на относимите материалноправни и процесуалноправни разпоредби на ЗДДС и релевантната практика на Върховния административен съд и практиката на Съда на ЕС. Конкретно счита, че неправилно в РА е прието, че „ТИБЕРОН ТЕХНОЛОДЖИС“ ЕООД е следвало да подаде заявление за регистрация по ЗДДС до 06.01.2023г. Твърди, че с решението на директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП незаконосъобразно се въвеждат нови юридически доводи и мотиви, срещу които жалбоподателят е лишен от право да се

защити по административен ред. В съдебно заседание, чрез процесуалния си представител, излага доводи за нищожност на РА. Моли съда да отмени РА като незаконосъобразен. Претендира разности, 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 мотиви, изложени в решението на директора на Дирекция „ОДОП“ С.. Моли съда да отхвърли обжалването. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Прокурор 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-22221023000927-020-001 от 22.02.2023г., връчена на 24.02.2023 г., издадена от началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП Б., оправомощен, 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-404 от 22.02.2023 г. на зам. изпълнителния директор на ТД на НАП и Заповед № 3ЦУ-ОПР-22/22.08.2022г. на изпълнителния директор на НАП.

Съставен е ревизионен доклад (РД) № Р-22221023000927-092-001 от 20.06.2023., връчен електронно на 21.06.2023 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-22221023000927-091-001 от 10.07.2023 е издаден от Н. К. Ж., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП Б. – орган, възложил ревизията, и С. З. Ч., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП Б. – ръководител на ревизията, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК. Връчен е на 10.07.2023 г.

На 27.06.2022 г., в регламентирания по чл. 152, ал. 1 от ДОПК срок, до директора на дирекция “ОДОП” С. е подадена жалба вх №53-06-7579/24.07.2023 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1155/28.07.2023 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., с която „ТИБЕРОН ТЕХНОЛОДЖИС“ ЕООД оспорва РА №Р-22221023000927-091-001 от 10.07.2023. с който на дружеството са установени допълнителни задължения по ЗДДС в размер на в размер на 20340,63 лв. и лихви в размер на 1138,71лв., произтичащи от начислен ДДС на основание чл. 102, ал. 4 и чл. 67, ал. 2 от ЗДДС, по доставката, с която е надвишен облагаемият оборот за регистрация по ЗДДС. Излага конкретни съображения. Прави искане за отмяна на акта.

С Решение № 1385/29.09.2023г. 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 дружеството първоначално е регистрирано с наименование „АЛ КАБЕЛ“ ЕООД, а след 10.08.2022 г. е преименувано на „ТИБЕРОН ТЕХНОЛОДЖИС“ ЕООД. Основната дейност на дружеството е консултантски услуги, разработка и техническа поддръжка на софтуер, изграждане на интернет системи, конструиране на електронни модели, уеб сайтове, портали, изграждане на бази данни.

На „ТИБЕРОН ТЕХНОЛОДЖИС“ ЕООД са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения. Представени са документи по електронен път, подробно описани на стр. 3 - 5 в РД. На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на А. В. Д. с ЕГН [ЕГН], „ЛИРЕКС БС“ АД с ЕИК[ЕИК] и „ИНДЕКС БЪЛГАРИЯ“ ООД с ЕИК[ЕИК], резултатите от които са обективирани в протоколи, описани в РД. Ревизиращите са извършили преглед на първични и вторични документи в счетоводния офис на дружеството, отразен в протокол №1310533/25.04.2023 г.

Считано от 27.01.2023 г. дружеството задължително е регистрирано по ЗДДС, на основание чл. 96, ал. 1 от ЗДДС, във връзка с реализиран облагаем оборот, надхвърлящ 100 000,00 лв. Дружеството е подало заявление за регистрация по ЗДДС, като при разглеждането му е установено, че е следвало да подаде заявление за регистрация на основание чл. 96, ал. 1 от ЗДДС до 06.01.2023 г.

Установено е, че за периода 31.01.2021 г. – 31.12.2021 г. „ТИБЕРОН ТЕХНОЛОДЖИС“ ЕООД декларира реализиран облагаем оборот в размер на 192 453,67 лв., по фактура №20220101 от 30.12.2022 г. и фактура №20220102 от 30.12.2022 г., издадени в изпълнение на два договора.

На 20.12.2021 г. е сключен договор между „ЛИРЕКС БС“ АД /възложител/ и „АЛ КАБЕЛ“ ЕООД /изпълнител/. В изпълнение на договора е издадена фактура №20220102/30.12.2022 г. на стойност 122 043,79 лв., с предмет „бизнес девелопмънт за период 12 месеца през 2022 г.“, с получател „ЛИРЕКС БС“ АД

На 13.12.2021 г. е сключен договор между „ИНДЕКС БЪЛГАРИЯ“ ООД /възложител/ и „АЛ КАБЕЛ“ ЕООД /изпълнител/. В изпълнение на договора е издадена фактура №20220101/30.12.2022 г. на стойност 70 409,88 лв., с предмет „бизнес девелопмънт за период 12 месеца през 2022 г.“, с получател „ИНДЕКС БЪЛГАРИЯ“ ООД.

И двата договора са с предмет – целенасочено развитие на пазарите на възложителите в чужбина, разработване на стратегически и тактически идеи, разработване на стратегии за растеж, фокусирани върху финансова печалба и удовлетвореност на клиентите, провеждане на проучвания за идентифициране на нови клиенти, оценяване на новооткрити възможности за продажби, развитие на перспективни бизнес отношения с клиенти и партньори, поддръжка и създаване на контакти с потенциални клиенти, организиране на бизнес срещи с потенциални клиенти, популяризиране на продукти и др., със срок на действие една година, считано от 01.01.2022 г. След промяна в наименованието на изпълнителя, са сключени анекси, които не променят останалите клаузи по договорите. Представени са двустранно подписани приемо-предавателни протоколи, съответно от 26.12.2022 г. и от 25.12.2022 г. за приемане изпълненото по договорите без забележки.

В хода на ревизията при извършени насрещни проверки на двете дружества управителите на „ЛИРЕКС БС“ АД и „ИНДЕКС БЪЛГАРИЯ“ ООД в писмени обяснения са потвърдили изпълнението по договорите, посочили са конкретно предоставените от „ТИБЕРОН ТЕХНОЛОДЖИС“ ЕООД дейности/услуги и са

заявили, че продължават да работят с дружеството.

В РА е прието, че с издадените две фактури “ТИБЕРОН ТЕХНОЛОДЖИС“ ЕООД е достигнало облагаемия оборот за регистрация по ЗДДС и дружеството не е спазило разпоредбите на чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС да подаде заявление за регистрация в 7-дневен срок от датата, на която е достигнат оборотът, когато същият е достигнат за период не по-дълъг от два последователни месеца, включително текущия – до 06.01.2023 г. Посочено е, че към датата на втората фактура 30.12.2022 г. е достигнат и надхвърлен облагаемият оборот от 100 000,00 лв. Заявлението за регистрация по ЗДДС е подадено на 13.01.2023 г. със закъснение от 6 дни.

Прието е, че са налице условията за прилагане на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, регламентираща, че за определяне на данъчните задължения на лицето в случаите по чл. 96, ал. 1, изречение второ, когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, се приема, че лицето дължи данък за облагаемите доставки, с които надхвърля облагаемия оборот от 100 000,00 лв., от датата на която е надвишен оборотът до датата, на която е регистрирано от органа по приходите, или от датата, на която са отпаднали основанията за регистрация. За облагаемата сделка, с която се надхвърля облагаемият оборот, се дължи данък. На основание чл. 102, ал. 3 и чл. 4 и чл. 67, ал. 2 от ЗДДС, и чл. 53, ал. 2 от ППЗДДС за доставката, документирана с фактура №20220102 от 30.12.2022 г. на стойност 122 043,79 лв., с която ревизираното лице е надхвърлило облагаемия оборот от 100 000,00 лв. с РА са установени задължения за ДДС в размер на 20 340,63 лв., определен върху данъчна основа в размер на 101 730,16 лв.

В решението си директорът на дирекция “ОДОП” – С. при ЦУ на НАП е отчел изменението на чл. 102, ал. 4 и чл. 96, ал. 1 от ЗДДС (публикувано в ДВ бр. 58 от 2022 г., в сила от 01.01.2023 г.), с което облагаемият оборот от 50 000,00 лв. е определен на 100 000,00 лв. и е приел, че облагаемият оборот от 50 000,00 лв. е достигнат с фактура №20220101/30.12.2022 г. на стойност 70 409,88 лв., а с фактура №20220102/30.12.2022 г. е изпълнено условието за ускорена регистрация, тъй като оборотът е достигнат за период не по-дълъг от два последователни месеца, включително текущия, а „ТИБЕРОН ТЕХНОЛОДЖИС“ ЕООД не е спазило разпоредбите на чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС да подаде заявление за регистрация в 7-дневен срок от датата, на която е достигнат оборотът, т.е. до 06.01.2023 г. В случая заявлението е подадено на 13.01.2023г. - период, който надвишава с S законоустановения срок. Приел е, че за осъществената доставка, документирана с фактура №20220102 от 30.12.2022 г. на стойност 122 043,79 лв., с която е надхвърлен облагаемият оборот от 50 000,00 лв. и на основание чл. 102, ал. 4 от ЗДДС в относимата редакция, във връзка с чл. 67, ал. 2 от ЗДДС и чл. 53, ал. 2 от ППЗДДС, ревизираното дружество дължи ДДС в размер на 20 340,63 лв., определен върху данъчна основа в размер на 101 730,16 лв..

Изтъкнато е, че разпоредбата на чл. 96, ал. 1, изр. второ от ЗДДС се явява специална спрямо общия случай на задължителна регистрация по ЗДДС, инкорпорирана в първото изречение на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС, тъй като цели защита на фискалните интереси на държавата и е потвърдил РА.

В хода на съдебното обжалване, с оглед твърдението на жалбоподателя за нищожност на РА, по искане на ответника е допусната съдебно-техническа експертиза (СТЕ) със

задача да установи валидността на положените електронни подписи върху ЗВР, РД и РА. Задачите на вещото лице са допълнени с въпрос от жалбоподателя. От приетото заключение се установява, че изследваните процесни документи са с поставен електронен подпис, като софтуерът, отварящ документа има заложен алгоритъм за проверка, съгласно разпоредбите на приложение I на Регламент (ЕС) 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 година относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (регламента). Налице е потвърждение за валидност. Установено е също, че служителите на НАП, автори на електронните документи към датата на издаване на съответните документи са притежавали валидни удостоверения за КЕП, като чрез положените удостоверителни данни на лицата, положили подписите, може недвусмислено да се идентифицира всяко едно от тях като служител на НАП.

От ответника са представени допълнително доказателства във връзка с компетентността на органите издали ЗВР, РД и РА. Представени са доказателства относно необходимостта от издаване на заповеди по чл. 12, ал.6 от ДОПК, във вр. с чл. 10, ал.9 от ЗНАП, с които се определят служители от една териториална дирекция да осъществяват правомощията си по отношение на данъчно задължени лица, за които съгласно чл. 8 от ДОПК компетентна е друга териториална дирекция.

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-22221023000927-020-001 от 22.02.2023г., издадена от Н. К. Ж., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП Б., 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 ЗНАП със Заповед №З-ЦУ-1659 от 05.05.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП П. Д., Заповед №З-ЦУ-3287 от 08.11.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП, Заповед №З-ЦУ-404 от 22.02.2023 г. на зам. изпълнителния директор на НАП З. Г., Заповед №РД-01-287 от 10.05.2021 г. на директора на ТД на НАП С. и Заповед №ЗЦУ-ОПР-22/22.08.2022г. на изпълнителния директор на НАП.

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 Агенция 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 териториална 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-3287/08.11.2021 г., издадена от заместник изпълнителния директор на НАП, оправомощен със заповед № ЗЦУ-ОПР-9/21.05.2021 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. 2 от заповедта са посочени органи при ТД на НАП - Б., сред които Н. К. Ж., на длъжност началник сектор „Ревизии“, С. З. Ч., главен инспектор по приходите.

Със заповед № 3-ЦУ-404/22.02.2023 г. издадена от З. Г. - заместник изпълнителен директор на НАП, на основание чл. 10, ал. 9 ЗНАП, заповед за оправомощаване № ЗЦУ-ОПР-22/22.08.2022 г. е разпоредено служителите на ТД на НАП, посочени в заповед заповед № 3-ЦУ-2003/07.11.2022 г. на същия орган, да осъществят 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-2003/07.11.2022г. Съгласно приложението към заповедта компетентната териториална дирекция, по отношение на „ТИБЕРОН ТЕХНОЛОДЖИС“ ЕООД е ТД на НАП – С., с екип от ТД на НАП – Б.. Тези органи по приходите са посочени в заповед № 3-ЦУ-2003/07.11.2022 г. издадена на основание чл.12, ал. 6 ДОПК 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 – 287/10.05.2021 г. на изпълняващия длъжността директор 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 – 1659/05.05.2021 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 „ТИБЕРОН ТЕХНОЛОДЖИС“ ЕООД да бъде осъществена от органи по приходите при ТД на НАП Б..

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 – Б. 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 заповедите, издадени 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

органи 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 писмени доказателства, тъй като тези документи не са послужили като фактически основания за издаването на заповедта по чл.10, ал. 9 ЗНАП. 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.

Доклад № 93-00-2957/01.07.2022 г., Докладна записка № 93-00-5429/03.11.2021г., Докладна записка № 93-00-2203/19.04.2021г. съдържат резултати от приложението на чл.12, ал. 6 ДОПК, 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 „ТИБЕРОН ТЕХНОЛОДЖИС“ ЕООД 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..

Представеното писмо 20-00-70/29.04.2021г. на заместник - изпълнителния директор на НАП до директора на ТД на НАП 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.

Съдът намира, че от съдържанието писмото 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 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 12.03.204 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 – Б., а не от компетентната ТД на НАП – С., следва да се приеме, че органите по приходите от ТД на НАП – Б., 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 съображение 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 – Б., 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 „ТИБЕРОН ТЕХНОЛОДЖИС“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] 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 1310 лв., от които 50 лв. държавна такса, 500 лв. възнаграждение за вещо лице и 1200 лв. заплатено адвокатско възнаграждение.

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-22221023000927-091-001 / 10.07.2023 г., издаден от Н. К. Ж. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и С. З. Ч. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение № 1385/29.09.2023г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С., при Централно управление на

Националната агенция за приходите, с който на „ТИБЕРОН ТЕХНОЛОДЖИС“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност в размер на 20 340,63 лв. и лихви в размер на 1 138,71 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 ТИБЕРОН Т. ЕООД с ЕИК[ЕИК], при спазване на дадените с настоящето решение указания по тълкуването и прилагането на закона.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на “ТИБЕРОН ТЕХНОЛОДЖИС“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] разноси по делото в размер на 1310 (хиляда триста и десет) лв.

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

СЪДИЯ: