

РЕШЕНИЕ

№ 31505

гр. София, 09.08.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 45 състав, в
публично заседание на 14.07.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгени Стоянов

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **6385** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от ДОПК.

Производството е образувано по жалба на „ДУНАВ АГРО ТРЕЙД“ ЕООД, ЕИК [ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], етаж 5, офис 6, чрез А. Ц. – Г. срещу РА № Р-22221022003528 – 091 – 001 / 06.03.2023 г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП-С., потвърден при административното му обжалване с Решение № 1028/01.07.2022 г. на Директора на Дирекция "ОДОП"-С..

В жалбата до АССГ е посочено, че оспореният РА е неправилен и незаконосъобразен. При аналогична фактическа обстановка, напълно идентичен казус при същите проверявани доставчици е била извършена ревизия, приключила с РА № Р – 22221022001542 – 091 – 001 / 17.11.2022 г., издаден от ревизиращ екип, като същият е бил отменен от Директора на дирекция „ОДОП“ с Решение № 320 от 13.03.2023 г. Доставките са доказани на база идентични доказателства. Подадената жалба не е разгледана в конкретност по така съставения РА и РД. Направено е предложение за установяване на задължения по ЗКПО и ЗДДС на „ДУНАВ АГРО ТРЕЙД“ ЕООД, ЕИК [ЕИК], в размер на 543769. 88 лева. РА и РД е изготвен на основа на предварително планиран формат, без задълбочен анализ в същността на ревизираните обстоятелства.

В съдебно заседание жалбоподателят редовно призован, се представлява от адвокат В. Д., с пълномощно по делото. Поддържа жалбата и иска РА да бъде отменен. Претендират се разноси. Представен е списък по чл. 80 от ГПК.

Ответникът – директор на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ С. при Централно управление на Национална агенция за приходите, редовно призован не се явява.

Представява се от юрисконсулт М. С.. Иска от съда жалбата да бъде отхвърлена. В хода по същество посочва, че с обжалвания ревизионен акт са установени задължения на жалбоподателя по Закона за данък добавена стойност (ЗДДС) за периода месец май 2021-месец август 2022 година и за корпоративен данък за 2021 година. Касае се за доставки на зърно, за които се прилага режима на обратно начисляване по реда на чл. 163а, ал. 1 от ЗДДС. Не е признат данъчен кредит по 89 (осемдесет и девет) броя фактури, издадени от „Агро Систем Продукт“ ЕООД, по 3 (три) броя фактури, издадени от „Хермес Инвест Груп“ ЕООД, по 7 (седем) броя фактури, издадени от „Елпида 83“ ЕООД, по 6 (шест) броя фактури, издадени от „Инфинити Агро Груп“ ЕООД и по 1 (един) брой фактура, издадена от „Ги Ги Пи Транс“ ЕООД. В хода на ревизията са извършени насрещни проверки на транспортните дружества, като не е установено за чия сметка е транспортът.

По отношение на ангажираните в настоящото производство договори за цесия, процесуалният представител на ответника намира, че те са изготвени единствено за целите на настоящото производство и че жалбоподателят не е ангажирал съпътстващи ги документи, които да удостоверяват, че договорите са сключени на датите, посочени в тези документи. Изслушана е съдебно-счетоводна експертиза, като същата констатира, че са налице плащания с договори за цесия от „Барика“ ЕООД към „Агросистем продукт“ ЕООД. След допълнително изискани доказателства е установено, че „Барика“ ЕООД и „Дунав Агро Трейд“ ЕООД са свързани лица. От представените от Обединена Българска Банка АД данни за плащания се вижда, че „Барика“ ЕООД е прехвърлило от една сметка в друга сметка суми, които в периода месец март 2022 година надхвърлят един милион, в периода месец април 2022 година също надхвърлят един милион. Има три такива плащания с посочено основание „захранване“ или „трансфер на средства“. През месец август 2022 година сумите също наближават 800 000. Тези плащания не са във връзка с изпълнени доставки, а е налице единствено и само движение на парични средства. Въпреки че е установен транспорт на стоки, същите са закупени от търговски производители или от нерегистрирани или други лица, различни от тези, които са издали фактурите за продажби. Няма кантарни бележки между доставчиците и жалбоподателя. Такива кантарни бележки са съставени единствено между ревизираното дружество „Дунав Агро Трейд“ ЕООД и неговите последващи клиенти. Поддържат се съображенията на издателите на акта и в частта на определения корпоративен данък за 2021 година, като корекциите са във връзка с обстоятелството, че по спорните фактури не е установена реалност на доставка и няма как разходите да бъдат признати за данъчни цели. Доколкото фактурите не съответстват на реални доставки се иска отхвърляне на жалбата срещу ревизионния акт, в частта по отношение определяне задължения за корпоративен данък.

Претендира се присъждане на юрисконсултско възнаграждение в минимален размер, както и сторените разноски за вещо лице.

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не изпраща прокурор за участие в производството по делото.

Административен съд София – град, след като се запозна с представените по делото писмени доказателства и след като обсъди възраженията и доводите на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Жалбоподателят „ДУНАВ АГРО ТРЕЙД“ ЕООД, ЕИК [ЕИК], е вписан в Търговския регистър на Агенцията по вписванията на дата 02.04.2015 г. Седалището и адресът на управление на дружеството е [населено място], бул. „В. № 90, етаж 5, офис 6. „Дунав Агро Трейд“ ЕООД се управлява и представлява от А. П. Ц. – Г., ЕГН [ЕГН]. Дружеството е учредено с капитал от 10000. 00 лева, разпределени в 100 дяла, всеки от които в размер на 100. 00 лева. Капиталът на

„Дунав Агро Трейд“ ЕООД е изцяло собственост на ЕСК – А. Г.. През ревизирия период „Дунав Агро Трейд“ ЕООД няма регистрирани клонове в страната и в чужбина. През ревизирия период „Дунав Агро Трейд“ ЕООД е декларирало: търговия на едро със семена, зърно, фуражи и необработен тютюн, с код на дейността по КИД 4621. Извършваната дейност от „Дунав Агро Трейд“ ЕООД през ревизирия период е търговия на едро със зърно и зърнени култури – пшеница, царевица, слънчоглед, ръж. Дружеството не притежава собствени недвижими имоти, собствени МПС, собствени машини, оборудване и инвентар. Дружеството ползва нает автомобил. Закупил е като актив лаптоп Lenovo.

По отношение на дружество "ДУНАВ АГРО ТРЕЙД" ЕООД, ЕИК [ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], етаж 5, офис 6, е извършена ревизия за установяване на задължения за данък върху добавената стойност за периоди от 01.05.2021 г. до 31.12.2021 г. и от 01.01.2022 г. до 31.08.2022 г., както и за корпоративен данък за периода от 01.01.2021 г. до 31.12.2021 г.

За резултатите от ревизията са съставени Ревизионен доклад № Р – 22221022003528 – 092 – 001 / 23.12.2022 г. и РА № Р - 22221022003528 – 091 – 001 / 06.03.2023 г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП-С.. Установени са задължения за корпоративен данък за 2021 г. в размер на 507 374. 30 лева.

В ревизионния доклад е посочено, че съгласно разпоредбата на чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10 от ЗКПО не се признават за данъчни цели счетоводни разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. Казано по друг начин – не се признават за данъчни цели разходите за закупени и изписани стоки през 2021 г. на стойност 5 116 170. 10 лева. Разходите са формирани от доставчиците „Кронос Трейд 2020“ ЕООД, „Агро Систем Продукт“ ЕООД и „Хермес Инвест Груп“ ЕООД.

Разходите са формирани по фактура № [ЕГН] от дата 14.07.2021 г. с издател „Агро Систем Продукт“ ЕООД с данъчна основа 95 400. 00 лева (пшеница реколта 2021 г.); фактура № [ЕГН] от дата 31.07.2021 г. с издател „Агро Систем Продукт“ ЕООД с данъчна основа 2499. 00 лева (пшеница реколта 2021 г.); фактура № [ЕГН] от дата 03.08.2021 г. с издател „Агро Систем Продукт“ ЕООД с данъчна основа 108 000. 00 лева (пшеница реколта 2021 г.); фактура № [ЕГН] от дата 05.08.2021 г. с издател „Агро Систем Продукт“ ЕООД с данъчна основа 109 500. 00 лева (пшеница реколта 2021 г.); фактура № [ЕГН] от дата 06.08.2021 г. с данъчна основа 142 500. 00 лева (пшеница реколта 2021 г.); фактура № [ЕГН] от дата 13.08.2021 г. с данъчна основа 80 000. 00 лева (пшеница реколта 2021 г.); фактура № [ЕГН] от дата 13.08.2021 г. с данъчна основа 144 000. 00 лева (пшеница реколта 2021 г.); фактура № [ЕГН] от дата 16.08.2021 г. с данъчна основа 100 000. 00 лева (пшеница реколта 2021 г.); Фактура № [ЕГН] от дата 17.08.2021 г. с данъчна основа 102 500. 00 лева (пшеница реколта 2021 г.); Фактура № [ЕГН] от дата 25.08.2021 г. с данъчна основа 143 500. 00 лева (пшеница реколта 2021 г.); Фактура № [ЕГН] от дата 26.08.2021 г. с данъчна основа 151 700. 00 лева (пшеница реколта 2021 г.); Фактура № [ЕГН] от дата 26.08.2021 г. с данъчна основа 147 600. 00 лева (пшеница реколта 2021 г.); Фактура № [ЕГН] от дата 27.08.2021 г. с данъчна основа 32 800. 00 лева (пшеница реколта 2021 г.); Фактура № [ЕГН] от дата 31.08.2021 г. с данъчна основа 120 000. 00 лева (царевица); Фактура № [ЕГН] от дата 31.08.2021 г. с данъчна основа 128 000. 00 лева (царевица); Фактура № [ЕГН] от дата 31.08.2021 г. с данъчна основа 28 536. 00 лева (пшеница реколта 2021 г.); Фактура № [ЕГН] от дата 01.09.2021 г. с данъчна основа 17 995. 20 лева (слънчоглед); Фактура № [ЕГН] от дата 02.09.2021 г. с данъчна основа 16 600. 00 лева (пшеница реколта 2021 г.); Фактура № [ЕГН] от дата 02.09.2021 г. с данъчна основа 100 000. 00 лева (царевица); Фактура № [ЕГН] от дата 03.09.2021 г. с данъчна основа 82 000. 00 лева (царевица); Фактура № [ЕГН] от дата 07.09.2021 г. с данъчна основа 126

000. 00 лева (пшеница реколта 2021 г.); Фактура № [ЕГН] от дата 09.09.2021 г. с данъчна основа 138 600. 00 лева (пшеница реколта 2021 г.); Фактура № [ЕГН] от дата 10.09.2021 г. с данъчна основа 56 700. 00 лева (пшеница реколта 2021 г.); Фактура № [ЕГН] от дата 10.09.2021 г. с данъчна основа 123 000 лева (царевица); Фактура № [ЕГН] от дата 15.09.2021 г. с данъчна основа 105 000. 00 лева (пшеница реколта 2021 г.); Фактура № [ЕГН] от дата 15.09.2021 г. с данъчна основа 14 350. 00 лева (царевица реколта 2021 г.); Фактура № [ЕГН] от дата 17.09.2021 г. с данъчна основа 151 200. 00 лева (пшеница реколта 2021 г.); Фактура № [ЕГН] от дата 17.09.2021 г. с данъчна основа 148 750. 00 лева (пшеница реколта 2021 г.); Фактура № [ЕГН] от дата 21.09.2021 г. с данъчна основа 159 600. 00 лева (царевица реколта 2021 г.); Фактура № [ЕГН] от дата 21.09.2021 г. с данъчна основа 156 750. 00 лева (слънчоглед реколта 2021 г.); Фактура № [ЕГН] от дата 23.09.2021 г. с данъчна основа 172 000. 00 лева (пшеница реколта 2021 г.); Фактура № [ЕГН] от дата 27.09.2021 г. с данъчна основа 206 400. 00 лева (пшеница реколта 2021 г.); Фактура № [ЕГН] от дата 28.09.2021 г. с данъчна основа 86 000. 00 лева (царевица реколта 2021 г.)

В открито съдебно заседание от дата 10.03.2026 г. от страна на ответника е представена за сведение справка относно представляващата „Дунав Агро Трейд“ ЕООД А. Ц.. От справката е видно, че тя е майка на управителя на „Барика“ ЕООД – Г. Г., т. е. това са свързани лица. Съставянето на тези документи с по-късна дата след приключване на ревизионното производство е било възможно.

В хода на съдебното производство е приобщена информацията относно разкриване на банкова тайна. На 17.03.2026 г. по делото са постъпили писма от трети неучастващи страни – от Обединена Българска Банка АД с приложен един брой технически носител (CD) и писмени документи (14 листа) и от „Интернешънъл Асет Банк“ АД с приложени писмени документи (17 листа).

В отговор от Обединена Българска Банка АД е посочено, че дружество „Барика“ ЕООД е било титуляр на следните сметки: Разплащателна сметка в евро IBAN [банкова сметка], открита в лева на 09.02.2022 г. – активна. Разплащателна сметка в евро IBAN [банкова сметка], открита в лева на 04.06.2019 г. – активна.

В отговор от „Интернешънъл Асет Банк“ АД е посочено, че за периода от 01.01.2021 г. до 01.09.2022 г. се представя движението по банкови сметки (обособени в 14 страници).

По отношение на ЗКПО

В процеса на ревизионното производство е преобразуван данъчният финансов резултат на „ДУНАВ АГРО ТРЕЙД“ ЕООД. Д. финансов резултат е преобразуван в посока увеличение. С изписаната отчетна стойност на стоки – пшеница, слънчоглед, царевица и други по фактури за доставки, издадени от „Кронос Трейд 2020“ ЕООД, „Агро Систем Продукт“ ЕООД и „Хермес Инвест Груп“ ЕООД в общ размер на 5116170. 10 лева (подробно описани в РД № Р – 22221022003528 – 092 – 001 / 23.12.2022 г.), които не са документално обосновани по смисъла на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО – „Счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован по смисъла на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО – „Счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на ЗСч, отразяващ вярно стопанската операция.“, на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО – „Разходи, които не са документално обосновани“, във връзка с чл. 3, ал. 3 от ЗСч. – „Предприятията осъществяват текущо счетоводно отчитане на основата на документална обоснованост на стопанските операции и факти при спазване изискванията за съставянето на документите съгласно ЗСч“ и чл. 22, т. 1 от ЗКПО – „Д. финансов резултат се определя като счетоводният финансов резултат се преобразува с данъчните постоянни разлики“ се преобразува СФР за 2021 г.

В резултат от ревизията е начислен допълнително корпоративен данък за 2021 г. в размер на

511617. 01 лева. На основание чл. 9 от ЗКПО поради неспазване на определения срок за внасяне на данъка се дължат лихви в размер на 36562. 04 лева, в това число за невнесени в срок авансови вноски – 166. 46 лева; невнесен в срок годишен корпоративен данък – 0.00 лева; лихва по чл. 89 от ЗКПО – 0. 00 лева; и допълнително начисления за корпоративен данък – 36 395. 58 лева. Установено е, че през 2021 г. „Дунав Агро Трейд“ ЕООД е декларирал дължимост на тримесечни авансови вноски за корпоративен данък в размер на 3000 лева и е внесъл общо 9000 лева. Дължимият корпоративен данък за 2021 г. е в размер на 4757. 29 лева и относно надвнесената сума – 4242. 71 лева на ред 20.2.1 от Годишната данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО е посочено да бъде използвана за погасяване на налични или бъдещи задължения по реда на чл. 130а от ДОПК. Процедурата на чл. 130а от ДОПК не е приложена към момента на издаването на ревизионния акт. Надвнесената сума на е послужила за погасяване на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски на дружеството.

Относно данък върху добавената стойност

За данъчни периоди: м. 07.2021 г., м. 08.2021 г., м. 09. 2021 г., м. 10.2021 г., м. 11.2021 г., м. 03.2022 г., м. 04.2022 г., м. 06.2022 г., м. 07.2022 г. и м. 08.2022 г. е отказано право на данъчен кредит в общ размер на 1338295. 72 лева. Правното основание да се откаже право на данъчен кредит за тази сума е чл. 68, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, вр. с чл. 6 от ЗДДС и чл. 25 от ЗДДС. „Дунав Агро Трейд“ ЕООД е декларирало покупки на пшеница, царевица и слънчоглед от „Агро Систем Продукт“ ЕООД, „Хермес Инвест Груп“ ЕООД, „Елпида 83“ ЕООД, „Инфинити Агро груп“ ЕООД и „Ги Ги Пи Транс“ ЕООД. Дружеството „Дунав Агро Трейд“ ЕООД е издало и отразило протоколи по чл. 117 от ЗДДС в дневниците за продажби и покупки, с които е начислил изискуемия от него данък и е упражнил правото на приспадане на данъчен кредит. В хода на ревизията е установена липса на данъчно събитие и доставка на стоки, поради което начисляването на данъка и ползването на данъчния кредит е незаконосъобразно. Доколкото „Дунав Агро Трейд“ ЕООД се отказва от правото на приспадане на данъчен кредит по протоколите, отразени в дневниците му за покупки, едновременно с това трябва да се намали и размерът на начисления данък с тези протоколи, отразени в дневниците му за продажби.

Органите по приходите са стигнали до извод, че не е спорно притежанието от страна на „ДУНАВ АГРО ТРЕЙД“ ЕООД, ЕИК [ЕИК], на данъчни фактури, издадени от доставчиците: „Агро Систем Продукт“ ЕООД, „Хермес Инвест Груп“ ЕООД, „Елпида 83“ ЕООД, „Инфинити Агро груп“ ЕООД, „Ги Ги Пи Транс“ ЕООД и „Кронос Трейд 2020“ ЕООД. Приема се, че фактурите от тези доставчици съдържат необходимите реквизити (по аргумент от чл. 114, ал. 1 от ЗДДС). В тези фактури данъкът е посочен на отделен ред. Не е спорно, че тези фактури са отразени от доставчика и от получателя в съответните отчетни регистри. По отношение на тях са подадени съответните справки – декларации по ЗДДС за съответните периоди.

Органите по приходите изграждат своята теза върху разбирането, че доставката на стоки е фактически въпрос. В конкретния случай се прехвърлят родово определени вещи: пшеница, царевица, слънчоглед. Според органите по приходите, необходимо е наличие на безспорни доказателства относно – транспортиране на стоките, получаването им от страна на „ДУНАВ АГРО ТРЕЙД“ ЕООД, както и физическото им наличие при жалбоподателя. При условията на евентуалност – използването на тези стоки за последващи доставки от страна на получателя. Посочените доказателства трябва да изграждат системна връзка, която да прави единствено възможен извода, че доставките са осъществени реално.

Във връзка с посоченото, според органите по приходите не са представени договор, приемо – предавателни протоколи, транспортни документи – товарителници, пътни листи, експедиционни бележки, от които да е видно кой, кога, в какво направление и с какво транспортно средство е

транспортирал вписаните във фактурите стоки. Остава неясно кои са адресите, от където стоките са били натоварени. Фактът, че лицето (жалбоподателят) разполага с фактури, не означава, че същите автоматично доказват отразените в тях обстоятелства. Само тяхното наличие не е достатъчно, за да обоснове правото на данъчен кредит. Достоверността на фактурата се преценява в контекста на всички други документи, които са съставени или е трябвало да бъдат съставени с оглед вида на доставката. В заключение органите по приходите приемат, че съвкупният анализ на доказателствата, събрани в хода на ревизията, не очертават надеждна одитна следа, свързваща фактурите и спорните доставки.

В хода на съдебното производство е допусната и изготвена съдебно-почеркова експертиза. От вещото лице д – р С. Б. са предоставени основно и допълнително заключение. В основното заключение е посочено, че подписите за „Б.“ в представените 30 броя договори за цесия, сключени между „Барика“ ЕООД и „Дунав Агро Трейд“ ЕООД, са положени от Г. И. Г..

В допълнителното заключение е посочено, че подписите „За Барика“ ЕООД са със степен на обработеност над средната, с кратка транскрипция, състояща се от начален елемент, наподобяващ буквата „С“ плюс две редови примковидни елемента. Подписите „За Д. Агро Т.“ са със обработеност над средната, със смесена транскрипция, състояща се от две части. Дадено е заключение, че копията на договорите за цесия, приложени на с. 244 – 281 в кориците на делото не са изготвени от съответните оригинали на представените договори за цесия.

В хода на съдебното производство е изготвена съдебно – счетоводна експертиза. Експертизата е изготвена от С. Г. Д. – К.. Според вещото лице през периода 01.01.2021 г. – 31.12.2021 г. „Дунав Агро Трейд“ ЕООД е закупил стоки – пшеница, царевица, слънчоглед от следните доставчици: „Агро Систем Продукт“ ЕООД, „Хермес Инвест Груп“ ЕООД, „Кронос Трейд 2020“ ЕООД. Закупените стоки са заприходени в счетоводството на жалбоподателя. Дължимите суми от „Дунав Агро Трейд“ ЕООД по фактурите са платени – чрез банков превод с платежно нареждане от разплащателната сметка на жалбоподателя. В основанието за плащане е посочен номерът на фактурата, датата и съответния договор. През 2022 г. поради постановяване на заповед по предварително обезпечение на банковите сметки на „Дунав Агро Трейд“ ЕООД в „Р.“ (България) ЕАД е извършено разплащане чрез дружеството „Барика“ ЕООД. За тази цел са подписани договори за цесия. Във всеки договор са посочени задълженията на „Дунав Агро Трейд“ ЕООД към съответното дружество, банковата сметка и фактурите, по които се извършва плащането. Извършените плащания се считат за погасяване на задължение на „Барика“ ЕООД към „Дунав Агро Трейд“ ЕООД. Има и отделни плащания в брой (отговор на Задача № 2).

Вещото лице описва как е бил извършен транспортът на стоката (отговор на Задача № 5), както и описва данните за последващата реализация на стоките (отговор на Задача № 6).

При така установената фактическа обстановка, съдът намира от правна страна следното:

Жалбата до АССГ е подадена в срок и от лице, което е адресат на административния акт, поради което е допустима. Решение № 1459 от 25.11.2025 г. на заместник – директор на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП е връчено на дата 26.11.2025 г. Жалбата е подадена чрез административния орган на дата 08.12.2025 г. Спазен е 14 – дневния преклузивен срок за съдебно обжалване. По делото е заплатена държавна такса в размер на 50. 00 лева.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

По делото е приложена Заповед № РД – 01 – 245 от дата 05.05.2022 г., издадена от директор на ТД на НАП С.. Заповедта е издадена на основание чл. 11, ал. 3 от ЗНАП, във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и Заповед № 3 – ЦУ – 753 от 05.05.2022 г. С тази заповед е наредено функциите на

компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, считано от 05.05.2022 г. да се изпълняват от поименно посочени органи по приходите. По отношение на тези служители, съгласно Заповед № 3 – ЦУ 753 / 05.05.2022 г. на заместник изпълнителния директор на НАП, не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК. В тази заповед в точка 1 е посочена Г. Д. П. на длъжност началник – сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП Б..

Приложена е и Заповед № 3 – ЦУ – 753 от 05.05.2022 г. на заместник изпълнителен директор на НАП. Тази заповед е издадена на основание чл. 12, ал. 6 от ДОПК и Заповед № 3ЦУ – ОПР – 9 / 21.05.2021 г. С тази заповед са определени органите по приходите, по отношение на които не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК. В т. 1. от заповедта е посочена Г. Д. П.. В тази точка е посочен и Д. И. В..

Приложена е и Заповед 3 – ЦУ – 1286 от 13.07.2022 г. на заместник изпълнителен директор на НАП. В тази заповед е посочено, че служителите на ТД на НАП, посочени в заповеди с № 3 – ЦУ – 753 от 05.05.2022 г., могат да осъществяват производствата по данъчно – осигурителен контрол по отношение на лицата, посочени в приложение към настоящата заповед, за които компетентна териториална дирекция съгласно чл. 8 от ДОПК е ТД на НАП – С.. В приложението към заповедта фигурира дружество „Дунав Агро Трейд“ ЕООД, ЕИК [ЕИК].

По делото е приобщена докладна записка от страна на Е. К. – директор на дирекция „Контрол“ в ТД на НАП – Б.. Докладната е адресирана до Т. К. - Директор на ТД на НАП – Б.. Поради ползван платен годишен отпуск на Г. П. на длъжност началник сектор „Ревизии“, ИРМ С., Дирекция „Контрол“ в ТД на НАП – Б. за времето от 11.07.2022 г. до 22.07.2022 г. включително и предвид това, че същата е определена със заповеди на Директора на ТД на НАП – Б. за орган по възлагане на ревизии и проверки като началник на сектор „Ревизии“ се иска, на основание чл. 84, ал. 2 от ЗДСл, Т. К. да издаде заповед за заместване на отсъстващия служител. За заместник е предложен Д. И. В. на длъжност началник сектор „Ревизии“, ИРМ Я., дирекция „Контрол“, ТД на НАП Б..

По делото е приложена Заповед № РД – 353 от 23.06.2022 г., издадена от Т. К. - Директор на ТД на НАП – Б.. С нея е определено, във връзка с отсъствието на държавния служител Г. Д. П., нейната длъжност да се изпълнява от Д. И. В. на длъжност началник сектор „Ревизии“, ИРМ Я., дирекция „Контрол“, ТД на НАП Б., за срок от 11.07.2022 г. до 22.07.2022 г. включително.

По делото е приложена и Заповед № РД – 265 от 17.05.2022 г., издадена от Т. К., Директор на ТД на НАП – Б.. В тази заповед е посочено, че за всички случаи на отсъствие на началниците на сектори „Ревизии“ (платен и неплатен годишен отпуск, отпуск по болест, злополука, командировка и др.) трябва да се осъществи заместване по следния начин: Г. Д. П. се замества от Д. И. В., респ. Д. И. В. се замества от Г. Д. П..

Ревизионното производство е възложено със Заповед за възлагане на ревизия № Р – 22221022003528 – 020 – 001 / 13.07.2022 г. Заповедта е издадена от Д. В., началник сектор „Ревизии“, ИРМ Я., дирекция „Контрол“, ТД на НАП Б.. В случая основният въпрос по делото се свежда до това, дали ревизионното производство е възложено от компетентен орган. Заповедта за възлагане на ревизията е издадена от Д. В., но в качеството му на заместник на Г. П.. Доколкото обаче и Д. В. и Г. П. заемат длъжност началник сектор „Ревизии“ в структурата на ТД на НАП Б. от ключово значение е дали това заместване е било определено със Заповед на директора на компетентната ТД на НАП. Въпросът се поставя с оглед на факта, че по отношение на ревизираното лице „ДУНАВ АГРО ТРЕЙД“ ЕООД (спрямо седалището и адреса на управление) принципно териториално компетентни са органите по приходите от структурата на ТД на НАП – С..

В мотивите на Тълкувателно решение № 3 от 26.06.2025 г. от Общото събрание на I и II колегии

на ВАС по тълкувателно дело № 2 от 2024 г. е посочено, че ревизионният акт не е опорочен от обстоятелствата, че ревизията е възложена и в състава на издалите го органи по приходите като възложител на ревизията е участвал орган по приходите от друга териториална дирекция, щом ревизията е проведена в компетентната териториална дирекция, а възложилият е от кръга на тези по чл. 12, ал. 6, изр. 1 ДОПК и е определен по реда на чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК от директора на компетентната дирекция.

Включването в персоналните предели на заповедта по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК на длъжностни лица от състава на друга териториална дирекция не е в противоречие с правилото на чл. 11, ал. 1, т. 1 от ЗНАП. Директорът и в тази хипотеза организира и ръководи териториалната дирекция в териториалния обхват, отреден с решението на управителния съвет по чл. 5, ал. 5, т. 5 ЗНАП. За тази територия определя органите по приходите компетентни да възлагат ревизия. Не се основава на позитивното право разбирането за дължимо отношение на субординация между териториалния директор и адресатите на заповедта му. За длъжностните лица от състава на подчинената му дирекция възможността да бъдат посочени да възлагат ревизии следва от организационното правомощие на директора по чл. 11, ал. 1, т. 1 ЗНАП и от правилото на чл. 7, ал. 1 ДОПК. С акта по чл. 12, ал. 6, изр. 1 ДОПК се разширява, извън кръга на длъжностните лица от състава на дирекцията, персоналния обхват на възможните адресати на заповедта по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК. Затова и разпоредбата въвежда изискване определящият органите по приходите с правомощия да възлагат ревизии *териториален директор да е от компетентната дирекция*. Липсва ограничение адресатите на заповедта да са от същата дирекция. Контролът върху органите по приходите, които не са от тази дирекция не се осъществява с упражняване на правомощието по чл. 11, ал. 2, т. 4 ЗНАП (контрол върху дейността на органите и служителите на агенцията в съответната териториална дирекция), а на това по чл. 11, ал. 1, т. 4 ЗНАП (организиране и ръководене на възлагането и извършването на проверки и ревизии). Част от механизма за контрол са и конкретни правомощия, като това по чл. 7, ал. 3 ДОПК да иземе разглеждането и решаването на конкретен въпрос или преписка от компетентния орган по приходите, в случаите когато са налице основания за отвод или самоотвод, както и в случаите на трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения или невъзможност, произтичаща от промяна в длъжността на органа по приходите, водеща до отпадане на компетентността, и да възложи правомощията по разглеждането и решаването им на друг орган, равен по степен на този, от когото е иззета преписката или въпросът.

В мотивите на Тълкувателно решение № 3 от 26.06.2025 г. от Общото събрание на I и II колегии на ВАС по тълк. дело № 2 от 2024 г. се приема, че „заключителният акт в ревизионно производство, образувано по възлагане от орган по приходите от териториална дирекция различна от компетентната по [чл. 8 ДОПК](#), който е определен със заповед по [чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК](#) на териториалния директор на **компетентната дирекция** и е в субективните предели на заповеди по [чл. 10, ал. 9 ЗНАП](#) и [чл. 12, ал. 6 ДОПК](#), е валиден.“

Действително източник на правомощието на органа по приходите да възлага ревизии и да участва в издаването на ревизионния акт е законът (вж. чл. 112, ал. 2 и чл. 119, ал. 2 ДОПК), а не заповедта на териториалния директор по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, определяща кръга от длъжностни лица с функции на органи по приходите от компетентната териториална дирекция, които да възлагат ревизии (в този смисъл са решаващите мотиви на ТР № 5/13.12.2016 г. на ОС на I и II колегия на ВАС по тълкувателно дело № 10/2016 г.)

Законът обаче не поражда своето правно действие автоматично. Необходимо е да се издаде административен акт (по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК), за да се задейства хипотезата на предвидената в закона разпоредба. Заповедта за възлагане на ревизията е юридическият факт, от

който възниква правоотношението между органа, възложил ревизия и ревизиращия екип, включително ръководителя на ревизията. Това правоотношение е задължително, но за да може то да възникне валидно трябва органът, възложил ревизията, да е определен от съответния компетентен териториален директор. Компетентността да се възложи ревизия наподобява пирамида и изразява йерархията на властта в данъчната администрация. На върха на пирамидата стои териториалната компетентност на директора на съответната структура на ТД на НАП. Принципно той може да определя кой да възлага ревизия по отношение на правни субекти, които попадат в рамките на неговата териториална компетентност. На следващото ниво от пирамидата се намира конкретно упражненото от този компетентен директор правомощие да издаде заповед, с която той определя кои са органите, които могат да възлагат ревизии. В контекста на посоченото ТР № 3 от 26.06.2025 г. няма пречка това да са длъжностни лица от състава на друга териториална дирекция, а не от дирекцията на издалия заповедта директор. В основата на пирамидата се намира посоченият, вече индивидуализиран със своето име и длъжност орган, който е определен да възложи ревизията по отношение на конкретен данъчен субект. Ако правомощията в тези йерархични нива са упражнени законосъобразно, може да се приеме, че е налице валидно формирана компетентност да се възложи ревизия. Затова се приема, че компетентността е юридически израз както на разделението и специализацията на труда в държавното управление, така и на йерархията на властта в изпълнителната власт.

Казано по друг начин - за да се формира законосъобразно компетентността да се възложи ревизия е необходимо преди това да има валидно „определяне“ на това кой да я възложи. Това определяне е правомощие на съответния териториален директор. На свой ред, този директор трябва да съобрази дали съществува връзка между неговата териториална компетентност и ревизиращия субект. Така на практика се реализира утвърденото в теорията схващане, че компетентността на държавните органи се проявява едновременно като възможност за публичната власт да заповядва и като *териториална* и предметна разпределеност на тази възможност.

Освен юридически факт заповедта за възлагане на ревизия (ЗВР) е процесуален акт, с който се поставя началото на ревизионното производство. Персоналното правомощие за възлагане на ревизия обаче не произтича от закона, а от вътрешен акт на териториалния директор, с който той, на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК определя конкретните органи по приходите, които могат да възлагат ревизии. Това е персонално овластяване за издаване на процесуален акт.

„Ревизионното производство, разбирано като правоотношение, се поражда от фактически състав, който включва издаването на заповед за възлагане на ревизия (вж. чл. 112, ал. 1 от ДОПК) и връчването на тази заповед на ревизираното лице (арг. от чл. 114, ал. 1 от ДОПК). По хипотеза елементите на фактическия състав се осъществяват сукцесивно и ревизионното правоотношение се поражда от момента на връчването на заповедта за възлагане на ревизия“ (в този смисъл Решение № 6863 от 08.06.2021 г. по адм. д. № 1899 / 2021 г., Първо отделение на ВАС).

Схванато и разбирано като правоотношение ревизионното производство разкрива няколко характерни белега. На първо място, ревизионното производство е форма на данъчно-осигурителен контрол. Данъчно-осигурителният контрол е типичен финансов контрол, а най-развитата му форма е ревизионният. От тази гледна точка ревизионното правоотношение притежава характерните за контрола белези. Най-същественият белег е, че контролът се състои от две фази – установителна фаза и фаза на въздействие.

В този смисъл ревизионното правоотношение е вид контролно правоотношение. Контролните правоотношения възникват при упражняването на властническа контролна компетентност. Както вече се отбеляза, те са два вида - контролноустановителни и контролновъздействащи.

От своя страна, контролноустановителните правоотношения се обособяват в три вида:

задължителни, помощни и условни. Задължителните правоотношения са тези, без които ревизионното производство не може да съществува и да се развива законосъобразно. Пример за задължително контролноустановително правоотношение е това, което възниква между органа, който възлага ревизията и органите, които извършат ревизията, включително техният ръководител.

Съгласно чл. 112, ал. 1 ДОПК ревизионното производство се образува с издаването на заповедта за възлагане на ревизията. Ревизията може да се възлага от органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или от изпълнителния директор на НАП или определен от него заместник изпълнителен – директор за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски (чл. 112, ал. 2, т. 1 и т. 2 ДОПК). Със заповедта за възлагане се определят ревизиращите органи по приходите и ръководителят на ревизията (чл. 113, ал. 1, т. 2 ДОПК).

Следователно за да може да възникне, да съществува и да се развие законосъобразно ревизионно производство, разбирано като задължително правоотношение, е необходимо възлагането на ревизията да е законосъобразно. За да е валидно възложена ревизията при условията на заместване от орган по приходите от териториална дирекция, различна от компетентната, заместникът трябва да е определен като такъв със заповедта по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК на директора на компетентната ТД на НАП и да е в субективните предели на заповедите по чл. 12, ал. 6, от ДОПК и чл. 10, ал. 9 от ЗНАП. По отношение на заместника трябва да е осъществен същият фактически състав, предвиден в чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, във вр. с чл. 12, ал. 6 от ДОПК и чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, въз основа на който е определен и титулярът – възложител на ревизията от териториалната дирекция, различна от компетентната. (изцяло в този смисъл Решение № 11466 от 14.11.2025 г. по адм. д. № 6477 / 2024 г., Първо отделение на ВАС)

Ако органът по приходите, определен със заповедта по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, издадена от директора на компетентната ТД на НАП, отсъства, той принципно може да бъде заместен. Това заместване може да се формира и създаде по реда и на основанията, предвидени в чл. 84, ал. 2 от ЗДСл. Но възникнало на това основание заместването не може да обхване правомощието да се възложи ревизия. Заместване в правомощието да се възложи ревизия не може да възникне със заповед по чл. 84, ал. 2 от ЗДСл. Заместникът може да възложи ревизия, ако отсъства титуляря, но той трябва да бъде определен по същия начин, както отсъстващия. Това разбиране е застъпено в практиката на ВАС (в този смисъл Решение № 3539 от 30.03.2026 г. по адм. д. № 2022 / 2026 г., Осмо отделение на ВАС). То всъщност е продължение на установеното в Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по тълкувателно дело № 10 / 2016 г. на ВАС разбиране, че за да е налице валидно издаден РА в общата хипотеза на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, последният трябва да е издаден от две лица. Второто лице е органът, имащ качеството на „възложил ревизията“, определен за това с акт на компетентната *териториална* дирекция. (в този смисъл ТР № 5 от 13.12.2016 г. по тълк. д. № 10 / 2016 г. на ВАС) Тоест, възложителят на ревизията винаги трябва да е определен с акт на компетентния териториален директор, включително в хипотезата на заместване.

Предвидената в закона компетентност за възлагане на ревизии в хипотезата на чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК от органи по приходите – служители в териториална дирекция на НАП, различна от компетентната, въз основа на заповеди по чл. 12, ал. 6 от ДОПК и чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, е изключение от общото правило за териториална компетентност на органите по приходите в производствата по ДОПК, поради което подлежи на стриктно тълкуване. В Тълкувателно решение № 3 / 26.06.2025 г. по тълкувателно дело № 2 / 2024 г. е прието, че е валиден заключителният акт, издаден в ревизионно производство, образувано по възлагане от орган по приходите от териториална дирекция, различна от компетентната по чл. 8 от ДОПК, който е

определен със заповед по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК на териториалния директор на компетентната дирекция и е в субективните предели на заповедите по чл. 10, ал. 9 от ЗНАП и чл. 12, ал. 6 от ДОПК. Поради това, за да е валидно възложена ревизията при условията на заместване от орган по приходите от териториална дирекция, различна от компетентната, то заместникът трябва да е определен като такъв със заповедта по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК на директора на компетентната ТД на НАП. (изцяло в този смисъл Решение № 11466 от 14.11.2025 г. по адм. д. № 6477 / 2024 г., Първо отделение на ВАС)

Както вече се посочи, ревизионното производство е възложено със Заповед за възлагане на ревизия № Р – 22221022003528 – 020 – 001 / 13.07.2022 г. Заповедта е издадена от Д. В., началник сектор „Ревизии“, ИРМ Я., дирекция „Контрол“, ТД на НАП Б.. От представените по делото доказателства обаче е видно, че В. не е определен да замества Г. П. със заповед на директора на компетентната ТД на НАП – С. по реда на чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК. От тук се налага изводът, че възлагането на ревизията, предмет на делото, е осъществено от заместник – орган по приходите от териториална дирекция, различна от компетентната. Тоест, по отношение на заместника не са изпълнени условията на чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, във вр. с чл. 12, ал. 6 и чл. 10, ал. 9 от ДОПК. Според настоящия състав, заповедта за заместване на органите по приходите в ТД на НАП – Б., издадена на основание чл. 84, ал. 2 от ЗДСл от директора на ТД на НАП – Б., сама по себе си не е достатъчна за валидното образуване на ревизионното производство при условията на заместване, тъй като това би довело до положение, при което заместването на органите по приходите, за които не се прилагат правилата по чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК, да се определя от директорите на териториални дирекции, различни от компетентната ТД на НАП, в нарушение на чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и при условия, различни от предвидените за титуляря в чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, във връзка с чл. 12, ал. 6 от ДОПК и чл. 10, ал. 9 от ЗНАП. Именно такъв е настоящият случай, доколкото по делото е приложена Заповед № РД – 265 от 17.05.2022 г. Тя обаче е издадена от Т. К., Директор на ТД на НАП – Б.. В тази заповед е посочено, че за всички случаи на отсъствие на началниците на сектори „Ревизии“ (платен и неплатен годишен отпуск, отпуск по болест, злополука, командировка и др.) трябва да се осъществи заместване по следния начин: Г. Д. П. се замества от Д. И. В., респ. Д. И. В. се замества от Г. Д. П.. Директорите на териториални дирекции, различни от компетентната по чл. 8 от ДОПК, не разполагат с правомощия да определят органи по възлагане на ревизии по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК въз основа на заповедите по чл. 12, ал. 6 от ДОПК и чл. 10, ал. 9 от ЗНАП. В случая това правомощие принадлежи единствено на директора на ТД на НАП С..

В обобщение: получава се така, че въпросът кой да възложи ревизия на юридическо лице със седалище в С. (чл. 8, ал. 1, т. 3 от ДОПК) в условията на заместване е решен от директора на ТД на НАП Б. (със Заповед № РД – 265 / 17.05.2022 г.) и с издаден от него акт по чл. 84, ал. 2 от ЗДСл (Заповед № РД – 353 / 23.06.2022 г.).

Настоящият състав приема, че заповедта за възлагане на ревизията, с която е поставено началото на ревизионното производство, и също така е определен органът, натоварен с функциите на ръководител на ревизията, е издадена от некомпетентен орган, поради което не поражда търсените правни последици и издаденият в хода на това производство РА е нищожен.

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.

По разностките:

С оглед изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК заявената от жалбоподателя

претенция за присъждане на разноски по делото, съобразно представения списък на разноските е основателна. Следователно ответникът трябва да му заплати адвокатско възнаграждение в размер на 7845 лева, депозити за вещи лица в размер на 1000 лева и държавна такса в размер на 50 лева. Превалутирани съгласно разпоредбата на чл. 12 и чл. 13 от ЗВЕРБ те се равняват на 4547.94 евро. По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София – град 45 - ти състав,

РЕШИ:

ОБЯВЯВА НИЩОЖНОСТТА на РА № Р-22221022003528 – 091 – 001 / 06.03.2023 г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП-С., потвърден при административното му обжалване с Решение № 1028/01.07.2022г. на Директора на Дирекция "ОДОП"-С..

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 Националната агенция за приходите, да заплати на „ДУНАВ АГРО ТРЕЙД“ ЕООД, ЕИК [ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], етаж 5, офис 6, разноски по делото в размер на **4547.94 евро.**

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.