

# РЕШЕНИЕ

№ 14229

гр. София, 08.08.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 13 състав,**  
в публично заседание на 23.07.2024 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Елица Райковска**

при участието на секретаря Кристина Петрова, като разгледа дело номер **383** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба от „ЕКО ТРЕЙДИНГ КЪМПАНИ“ ООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Н. Г. М., чрез адв. И. Г. от САК, срещу Ревизионен акт № Р-22221422005420-091-001/23.05.2023 г., издаден от Р. И. Ф. – Началник на сектор, възложил ревизията и Б. Ц. З. – главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1686/27.11.2023 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП.

В жалбата се поддържа становище за незаконосъобразност на обжалвания ревизионен акт, като се претендира неговата отмяна. Твърди се, че констатациите на ревизиращия екип са неправилни, незаконосъобразни и неподкрепени с доказателства. В депозирана на 28.05.2024 г. молба (л.258) е направено изрично възражение за нищожност на РА. В съдебно заседание и в депозираните писмени бележки от процесуалния представител на жалбоподателя се развиват съображения относно наличието на предпоставките за отмяна на ревизионния акт. Претендират се и разноски, за които е представен списък (л.319).

Ответникът – директор на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ (ОДОП) при ЦУ на НАП, чрез юрк. В., оспорва жалбата и моли същата да бъде отхвърлена. Претендира разноски за юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София – град като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221422005420-020-001/14.10.2022 г. (л.27), издадена на основание чл. 112 и чл. 113 ДОПК от Р. И. Ф. – началник сектор, връчена редовно на 26.10.2022 г. (л.38), за установяване на задължения за корпоративен данък за периода 01.01.2021 г. до 31.12.2021 г. и за данък върху добавената стойност за периода от 01.01.2021 г. до 30.06.2022 г.

На основание чл. 12, ал. 2, т. 1 и чл. 113, ал. 3 ДОПК е издадена Заповед за изменение на ЗВР (ЗИЗВР) № Р-22221422005420-020-002/30.12.2022 г. (л.39), връчена на 05.01.2023 г., с която е определено ревизията да се извърши до 26.01.2023 г. и е разширен обхватът ѝ, а именно за корпоративен данък от 01.01.2021 г. до 31.12.2021 г. и за данък върху добавената стойност за периодите от 01.07.2022 г. до 30.11.2022 г. и от 01.01.2021 г. до 30.06.2022 г.

Със ЗИЗВР № Р-22221422005420-020-003/24.01.2023 г. (л. 41) е удължен срокът на ревизионното производство до 24.03.2023 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221422005420-092-001/12.04.2023 г. (л.43), връчен редовно на 28.04.2023 г. (л.109).

Ревизията приключва с РА № Р -22221422005420-091-001/23.05.2023 г., издаден от Р. И. Ф. – началник сектор, възложил ревизията и Б. З. – главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията (л.112), връчен на 07.06.2023 г. (л.136). С ревизионния акт са установени задължения за довносяне в размер на 181 885.56 лв. и 20 370.38 лв., или общо в размер на 202 255.94 лв.

Ревизионният акт е обжалван по административен ред пред директора на дирекция „ОДОП“ с жалба вх. № 53-03-1975/21.06.2023 г. (л.155), който с Решение № 1686/27.11.2023 г. (л.11) е потвърдил РА в оспорената му част за установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди: от м.01.2021 г. до 01.03.2021 г., м.05.2021 г., от м.07.2021 г. до м.08.2021 г., от м.10.2021 г. до м.03.2022 г., от м.05.2022 г. до м.07.2022 г. и от м.09.2022 г. до м.11.2022 г., както и относно начислените лихви за забава за тях, вкл. и в частта на установените задължения по ЗКПО за 2021 г. и съответните лихви.

Решението е връчено по електронен път на 28.11.2023 г., видно от приложеното на л. 23 Удостоверение за извършено връчване по електронен път.

В хода на съдебното производство е изготвена и приета без възражения от страните първоначална и допълнителна съдебно – счетоводна експертиза.

За доказване на компетентността на издателите на РА са представени Заповед № РД-01-245/05.05.2022 г. на директора на ТД на НАП С. (л.24), Заповед № 3-ЦУ-753/05.05.2022 г. на зам. изпълнителния директор на НАП (л. 27), Заповед 3-ЦУ-1820/13.10.2022 г. на зам. изпълнителния директор на НАП (л. 29).

Горната фактическа обстановка не е спорна между страните и е установена въз основа на приложените по делото писмени доказателства и изготвеното от вещото лице заключение.

От правна страна:

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването 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.

Съгласно ЗВР № Р-22221422005420-020-001/14.10.2022 г., издадена от Р. И. Ф.,

изменена със ЗИЗВР № Р-22221422005420-020-002/30.12.2022 г. и ЗИЗВР № Р-22221422005420-020-003/24.01.2023 г., срокът за извършване на ревизията е до 24.03.2023 г. Ревизионният доклад (л. 43) е издаден на 12.04.2023 г., т.е. извън 14-дневния срок по чл. 117, ал.1 ДОПК. Това обстоятелство обаче не съставлява съществено процесуално нарушение, нито е основание за прогласяване на нищожността на процесния РА, тъй като според практиката на Върховния административен съд (решение № 10614/19.10.2021 г. на ВАС, първо отделение, постановено по адм. д. № 4861/2021 г., решение № 6638/15.05.2013г. на ВАС, първо отделение, постановено по адм.д. № 12122/2012г.), сроковете по чл. 114, ал. 1 и чл. 117, ал. 1 не са преклузивни, а инструктивни и неспазването им може само да игнорира доказателства, които са събрани след този срок, но не може да накърни валидността на ревизионния акт.

Настоящият съдебен състав обаче намира, че процесният РА № Р-22221422005420-091-001/23.05.2023 г., издаден от Р. И. Ф. – началник сектор, възложил ревизията и Б. З. – главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, е нищожен на друго основание.

От данните по делото се установява, че в конкретния случай компетентната териториална дирекция по седалището на ревизираното лице „ЕКО ТРЕЙДИНГ КЪМПАНИ“ ООД е ТД на НАП – С. на основание чл. 8, ал. 1, т. 3 ДОПК. Ревизията е възложена и проведена, а ревизионният акт е издаден от органи по приходите при ТД на НАП – В. Т. – Р. Ф., на длъжност Началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП - В. Т., в качеството на орган, възложил ревизията и Б. З. – главен инспектор по приходите в ТД на НАП - В. Т..

Тези органи по приходите са посочени в Заповед № З-ЦУ-753/05.05.2022 г. на заместник изпълнителния директор на НАП (л.26) на основание чл. 12, ал. 6 ДОПК, като органи, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 ДОПК. По делото не е представена Заповед № ЗЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. на изпълнителния директор на НАП. Поради това следва да се приеме, че не е доказано оправомощаването на заместник-изпълнителния директор на НАП Г. Д. да определя органи по приходите, за които да не се прилагат правилата за териториална компетентност по чл. 7, ал. 1 и чл. 8 ДОПК. В този смисъл е Решение № 6536 от 29.05.2024 г. по адм. д. № 20/2024 г., I отд. на ВАС, с което при идентична фактическа обстановка е прогласен за нищожен ревизионен акт № Р-22221521005168-091-001/19.04.2022 г. на органи по приходите при ТД на НАП - В. Т..

Началото на всяко ревизионно производство се поставя със заповед за възлагане на съответната ревизия и в нея съгласно разпоредбата на чл. 113, ал. 1 ДОПК се съдържат данни за ревизираното лице, ревизиращите органи по приходите и ръководителя на ревизията, срока, за който ревизията ще се извършва, ревизирания период, видове ревизирани задължения за данъци и /или осигурителни вноски, както и други обстоятелства, които имат значение за конкретната ревизия. В разпоредбата на чл. 112, ал. 2 ДОПК е указано кой може да издава ЗВР, а това са по т. 1: органът по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция и по т. 2: изпълнителният 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. В тази разпоредба законодателят е регламентирал, че когато ревизията се възлага със заповед на изпълнителния директор на НАП или определен от него заместник-директор, то

тогава не се прилага чл. 8 ДОПК.

В нормата на чл. 12, ал. 6, изр. първо от ДОПК е предвидено изключение от общото правило за определяне на компетентния орган. Посочената разпоредба 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 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 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.

Разпоредбата на чл. 10, ал. 9 ЗНАП обаче изисква освен да се определят със заповед на Изпълнителен директор на НАП компетентните органи, за които не се прилагат чл. 7 и чл. 8 ДОПК, също така и да бъде обоснована причината, която налага на органи по приходите при ТД на НАП – В. Т. да се възлага извършване на ревизия на юридическо лице, със седалище и адрес на управление в [населено място]. Такива мотиви изцяло липсват както в горепосочените заповеди на заместник-изпълнителния директор на НАП, така и в издадените в хода на ревизията заповеди за възлагане на ревизията. Поради това съдът счита, че не е спазено изискването на закона да бъде посочена необходимостта, наложила прилагането на чл. 10, ал. 9 ЗНАП. Нормата, представляваща 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 конкретния случай 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 ДОПК за отклоняване от общата териториална компетентност на органите по приходите, визирана в чл. 7 и чл. 8 от ДОПК.

Необходимост от провеждането на ревизията от органи по приходите от друга териториална дирекция не се установява и от представените в съдебното производство писмени доказателства, тъй като тези документи не са послужили като фактически основания за издаването на заповедта по чл. 10, ал. 9 ЗНАП от 13.10.2022 г.

Докладна записка № 93-00-5429/03.11.2021 г. (л.245) и доклад № 93-00-2957/01.07.2022 г. (л. 246), издадени от П. Д. – директор на дирекция „Контрол“ на НАП, са неотнормирани по време към процесната заповед по чл. 10, ал. 9 ЗНАП, която е издадена на 13.10.2022 г. Ревизията на „ЕКО ТРЕЙДИНГ КЪМПАНИ“ ООД е възложена със заповед на орган по приходите от ТД на НАП - В. Т., издадена на

14.10.2022 г. Посочените документи съдържат резултати от приложението на чл. 12, ал. 6 ДОПК във връзка с чл. 10, ал. 9 ЗНАП, но не и основанията, въз основа на които е определена необходимостта за издаването на заповед по чл. 10, ал. 9 ЗНАП. Относителността на докладната записка и доклада (л. 245 и л. 246 и сл.) са обсъдени в Решение № 6536 от 29.05.2024 г. по адм. д. № 20/2024 г., I отд. на ВАС, като настоящият състав намира, че в чисто принципен план, посоченото от ВАС е в пълна степен относимо и към процесния случай.

Изложените съображения водят до краен извод за провеждане на ревизията и издаване на РА от некомпетентни органи. В този смисъл е утвърдената съдебна практика в Решение № 4425 от 26.04.2023 г., постановено адм. дело № 7761/2022 г., VIII отд. на ВАС; Решение № 13222/23.12.2021 г., постановено по адм. дело № 3212/2021 г., I отд. на ВАС; Решение № 463/14.01.2021 г., постановено по адм. дело № 8918/2020 г., I отд. на ВАС; Решение № 1456/03.02.2021 г., постановено по адм. дело № 10482/2020 г., I отд. на ВАС; Решение № 2679/26.02.2021 г., постановено по адм. дело № 11773/2020 г., I отд. на ВАС и Решение № 11678/17.11.2021 г., постановено по адм. дело № 2837/2021 г., VIII отд. на ВАС и др.

В случая е безпредметно към настоящия момент да се изискат допълнително основанията, поради които се е наложило възлагането на ревизията на органи по приходите от ТД на НАП В. Т., тъй като в ТР № 16/31.03.1975 на ОСГК на Върховния съд изрично се приема, че мотивите на административния акт могат да бъдат изложени и отделно от самия акт най-късно до изпращането на жалбата срещу акта на по-горния административен орган, в съобщението до страните по чл. 28, ал. 1 З. (отм.), в съпроводително писмо или в друг документ към изпратената преписка, ако изхождат от същия административен орган, който е издал акта. Липсата на мотиви от приходните органи за необходимостта ревизията да се извърши от органи по приходите от ТД на НАП - В. Т., вместо от ТД на НАП – С., води до извод за нищожност на издадения ревизионен акт. Изрично в този смисъл са и Решение № 7053 / 10. 06. 2024 г. по адм. д. № 1104 / 2024 г. на ВАС , I отделение; Решение № 6536 от 29.05.2024 г. по адм. д. № 20/2024 г., I отд. на ВАС; Решение № 2131 от 22.02.2024 г. по адм. д. № 6767/2023 г., I отд. на ВАС; Решение № 2675 от 06.03.2024 г. по адм. д. № 7618/2023 г., I отд. на ВАС.

По изложените съображения обжалваният РА се явява е нищожен.

При този изход на спора на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК на жалбоподателя следва да се присъдят сторените по делото разноски, както и възнаграждението за един адвокат, съобразно представения списък на л. 319, уточнен в съдебно заседание на 23.07.2024 г., както следва: 50 лв. за внесена държавна такса, 600 лв. за депозит съдебно-счетоводна експертиза; 967 лв. и 783 лева допълнителни депозити за вещото лице, както и 9 000 лв. за заплатено адвокатско възнаграждение или общо в размер на 11400 лв. Срещу така претендирания размер на адвокатското възнаграждение процесуалният представител на ответника не е възразил, поради което съдът не следва да обсъжда дали същият е прекомерен или е съответен на материалния интерес по делото.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 и ал. 5 ДОПК, вр. чл. 173, ал. 2 АПК Административен съд София – град, 13-ти състав

Р Е Ш И :

ОБЯВЯВА НИЩОЖНОСТТА на Ревизионен акт № Р-22221422005420-091-001/23.05.2023 г., издаден от Р. И. Ф. – Началник на сектор, възложил ревизията и Б. Ц. З. – главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1686/27.11.2023 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП, относно установените задължения по ЗДДС, ЗКПО и лихви общо в размер на 202 255.94 лв. ИЗПРАЩА делото като преписка на компетентния орган по приходите при ТД на НАП - С. на основание чл. 173, ал. 2 АПК, във връзка с чл. 160, ал. 5 ДОПК. ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на „ЕКО ТРЕЙДИНГ КЪМПАНИ“ ООД с ЕИК[ЕИК] направените по делото разноси за държавна такса, вещо лице и адвокатско възнаграждение в размер общо на 11400 лева. Решението може да бъде обжалвано от страните с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от получаването му.

СЪДИЯ: