

# РЕШЕНИЕ

№ 11439

гр. София, 02.04.2025 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав,**  
в публично заседание на 11.02.2025 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Радина Карамфилова**

при участието на секретаря Илияна Тодорова и при участието на прокурора Цветослав Вергов, като разгледа дело номер **1635** по описа за **2024** 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 „ПРОФЕКС“ ООД, ЕИК[ЕИК], адрес за кореспонденция: [населено място], район „Т.“, [улица], вх. А, ап. 22, срещу РА № Р-22221023002246-091-001/09.10.2023 г. издаден от Н. К. Ж. - орган, възложил ревизията, и В. К. Духова- К. - ръководител на ревизията, потвърдена с Решение № 63 от 15.01.2024 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).

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 ЗКПО и практиката на ВАС. Оспорва изводите на органите по приходите за увеличение на счетоводния финансов резултат на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО поради липса на връзка между дейността на ревизираното дружество и разходите за отписване на вземането му към „Профлекс Биопродукти“ ООД. Сочи, че „Профлекс“ ООД е съдлъжник по договора за банков заем предоставен на „Профлекс Биопродукти“ ООД и съдлъжника е обезпечил заема със свой актив. Поради неплащане в срок на погасителните вноски кредита бил обявен от банката за предсрочно изискуем и били предприети принудителни действия по събирането му от ЧСИ И. Б., която след проведената публична продан реализирала

обезпечението по заема, като е продала принудително на 29.02.2012 г. недвижимия имот на „Профекс“ ООД ипотекиран за обезпечаване на просрочения заем дължим от „Профекс Биопродукти“ ООД. При тези обстоятелства на основание чл. 155, ал.2 от ЗЗД към момента на продажбата „Профекс“ ООД е встъпило в правата на Обединена Българска Банка като удовлетворен кредитор срещу длъжника и по силата на закона за „Профекс“ ООД е възникнало вземане от „Профекс Биопродукти“ ООД за стойността на имота му продаден за погасяване на чуждото задължение на „Профекс Биопродукти“ ООД. След като вземането на банката е било изискуемо, то изискуемо било и регресното вземане на „Профекс“ ООД, което встъпва в правата на банковата институция, в т.ч. и в правото ѝ да иска събиране на вземането поради настъпил падеж. С оглед на това, счита, че отписването на вземането на „Профекс“ ООД, трябвало да се признае за данъчни цели, защото от момента на възникване на изискуемостта му през 2012 г. до момента когато е отписано през 2020 г. са изтекли повече от 5 г. и било изпълнено предвиденото в чл. 37, ал.1, т.1 от ЗКПО, условие за признаване на разхода от извършеното отписване. Твърди, че органът по приходите не е опровергал наличие на обстоятелствата, регламентирани в чл. 37, ал. 1 от ЗКПО, поради което извършеното увеличение на СФР с разходите от отписване на вземането било незаконосъобразно. С изложените аргументи дружеството жалбоподател моли съда да отмени РА. Претендира разноски по делото.

В проведени по делото открити съдебни заседания жалбоподателят се представлява от адв. И.. Поддържа жалбата. Представя писмени бележки с подробно развити съображения за нейната основателност. Претендира разноски по делото по списък.

Ответникът - директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, се представлява по делото от юрк. П., 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 разноски, съобразно представени списък и прави възражение по реда на чл. 78 ал.5 от ГПК.

Софийска градска прокуратура, чрез прокурор В. изразява становище за неоснователност на 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 /ЗВР/ № Р-22221023002246-020-001/18.04.2023 г., връчена на 26.04.2023 г. по електронен път, издадена от В. Х. Р., в качеството на заместник на Н. К. Ж. съгласно Заповед № РД-246/13.04.2023 г. на директора на ТД на НАП Б., и двете на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП Б., е възложено извършването на ревизия на „ПРОФЕКС“ ООД за установяване на задължения за корпоративен данък за 2020 г. Със Заповед за изменение /ЗИЗВР/ № Р-22221023002246-020-002/18.07.2023 г. издадена от органа, възложил ревизията, е продължен срокът за приключване на ревизията. Н. К. Ж. е оправомощена със Заповеди № РД-01- 787/08.11.2021 г. и № РД-01-864804.11.2022 г. на директора на ТД на НАП С. във връзка със Заповеди № 3-ЦУ-3287/08.11.2021 г. и № 3-ЦУ-1997/04.11.2022 г. на зам.-изпълнителния директор на НАП и Заповед № ЗЦУ-ОПР-22/22.08.2022 г. на изпълнителния директор на НАП.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221023 002246-092-001/11.09.2023 г. връчен по електронен път на 11.09.2023 г. Срещу РД не е

подадено писмено възражение.

Ревизията приключва с РА № Р-22221023002246-091-001/09.10.2023 г., издаден от Н. К. Ж. - орган, възложил ревизията, и В. К. Духова-К.. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП Б. - ръководител на ревизията, с който са установени допълнителни задължения за корпоративен данък в размер 284 860,83 лв., от които главница в размер на 228 486.42 лв. и лихва в размер на 56 374,41 лв., произтичащи от извършено увеличение на счетоводния финансов резултат за 2020 г. поради непризнати разходи за отписване на вземания.

В хода на ревизията с цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за определяне на задълженията за данъци са извършени редица процесуални действия, подробно описани в РД, който по смисъла на чл. 120. ал. 2 от ДОПК е неразделна част от РА.

Установено било от органите по приходите, че през 2020 г. „ПРОФЕКС“ ООД е отчетло като разходи по сметка 609 - Други разходи отписано вземане в размер на 3134314,28 лв. от „ПРОФЕКС БИОПРОДУКТИ“ ООД, ЕИК[ЕИК] във връзка с продажба на собствена зърнобаза.

Органите по приходите са изследвали наличие на основание за признаване на разходи от отписване на вземанията. В тази връзка било установено, че с протокол от Общо събрание на съдружниците в „ПРОФЕКС“ ООД от 10.05.2006 г. било взето решение дружеството да предостави свой недвижим имот - зърнобаза в [населено място], [община] /подробно описан на стр. 5 от РД/, като обезпечение за получаване/отпускане на банков кредит от свързано лице /дъщерно дружество/ „ПРОФЕКС БИОПРОДУКТИ“ ООД. Сключен бил договор № 93/28.06.2006 г. за банков кредит между ОББ АД, като кредитор, „ПРОФЕКС БИОПРОДУКТИ“ ООД, като кредитополучател и „ПРОФЕКС“ ООД, като ипотекарен длъжник за сума от 3 805 000,00 лв. Върху предоставения от „ПРОФЕКС“ ООД като обезпечение недвижим имот била учредена договорна ипотека в полза на ОББ АД за сумата от 3 805 000,00 лв. Целта на кредита е изграждане и оборудване на фабрика за производство на биоетанол върху собствен на „ПРОФЕКС БИОПРОДУКТИ“ ООД терен в [населено място]. Поради неизпълнение на договорните отношения от страна на „ПРОФЕКС БИОПРОДУКТИ“ ООД, банка ОББ АД е обявила отпуснатият кредит като предсрочно изискуем и е пристъпила към удовлетворяване на своите вземания, като е предприела действия към осребряване на предоставените като обезпечение и ипотекирани в нейна полза имоти на жалбоподателя. Образувано е изпълнително дело при частен съдебен изпълнител /ЧСИ/ И. Б., като след проведена публична продажба предоставената като обезпечение зърнобаза е продадена на 29.02.2012 г. за сумата от 1 998 798,00 лв. на „ПАПАС ОЛИО“ ЕИК S38175022.

От представената справка за дълготрайните материални активи /ДМА/ на „ПРОФЕКС“ ООД органите по приходите са установили, че през 2011 г. в същата фигурира имотът в [населено място] - зърнобаза, а през 2012 г. не. С оглед на това е заключено, че активът е отписан. След преглед на подадените годишни данъчни декларации ГДД/ по чл. 92 от ЗКПО за 2012 и следващи години било констатирано, че няма данни „ПРОФЕКС“ ООД да е преобразувало счетоводния финансов резултат в посока увеличение със счетоводната балансова стойност на основание чл. 66, ал. 1 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ и в посока намаление с данъчната балансова стойност на основание чл. 66, ал. 2 от с.з. на отписаните активи.

Въз основа на горното органите по приходите са заключили, че отписаната 8 години

след публичната продажба на ипотекирания имот сума представлява балансова стойност на отписания актив, а не вземане на дружеството. Посочено е, че не са представени справки относно отписването на актива, както и доказателства за наличие на вземане от „ПРОФЕКС БИОПРОДУКТИ“ ООД. Прието е, че като свързани лица по смисъла на § 1, т.3 от ДР на ДОПК „ПРОФЕКС“ ООД е могло да влияе върху решенията на „ПРОФЕКС БИОПРОДУКТИ“ ООД, а не е предприело необходимите действия да предотврати натрупването на загуби и загуби от ликвидност, което е довело до изпадането в неплатежоспособност на последния. В заключение е прието, че тъй като ревизираното лице не е представило документ, който да урежда взаимоотношенията между него и кредитополучателя „ПРОФЕКС БИОПРОДУКТИ“ ООД при отчуждаването на ипотекирания имот, то публичната продажба не поражда вземане на „ПРОФЕКС“ ООД от „ПРОФЕКС БИОПРОДУКТИ“ ООД.

С оглед на това органите по приходите са извел извод, че е налице изплащане на чуждо задължение, което не е свързано с дейността на дружеството, което представлява отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО, поради което на основание чл. 26. т. 1 от ЗКПО с отчетения разход по сметка 609 в размер на 3 134 314.28 лв. е увеличен счетоводният финансов резултат на дружеството за 2020 г.

РА е оспорен от „ПРОФЕКС“ ООД, ЕИК[ЕИК] по административен ред пред директора на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП, във връзка с което е постановено при условията на 156, ал. 6 от ДОПК, във връзка с постъпила жалба срещу акта до Административен съд София-град с вх. №53-04-8/08.01.202 г., Решение № 1499/19.09.2022 г., с което жалбата относно установените данъчни задължения по ЗКПО е отхвърлена.

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 и съдебно-техническа експертиза по доказателствено искане на жалбоподателя. Заключениеята на последните са представени на страните и вещите лица са изслушани в открито съдебно заседание. 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.

По делото са ангажирани и други доказателства представени от ответната страна във връзка компетентността на органите издали оспорения РА

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-22221023002246-091-001/09.10.2023 г. издаден от Н. К. Ж. - орган, възложил ревизията, и В. К. Духова-К.. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП Б. - 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. 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 Б. 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 Б., 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 „ПРОФЕКС“ 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., и № З-ЦУ-1997/04.11.2022 г. на зам.-изпълнителния директор на НАП, с които определя по отношение на Н. К. Ж. – началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП Б., В. К. Духова-К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП Б. - ръководител на ревизията и П. Р. Г. – главен инспектор по приходите в ТД на НАП Б., 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-754/13.04.2023 г. на заместник - изп. директор на НАП, на основание чл. 10, ал. 9 от Закона за НАП и Заповед № ЗЦУ-ОПР-22/22.08.2022 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 Б. 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 „ПРОФЕКС“ 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. и № РД-01-864 от 04.11.2022 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 Н. К. Ж. – началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП Б. (т. 1 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. и № РД-01-864 от

04.11.2022 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 Б./ 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 заповедите 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 Н. К. Ж., 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 Б. 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 12.03.2024 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.

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 НАП П., 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 ЗАП (отм.), в препроводителното (съпроводително) писмо или в друг документ към изпратената преписка, ако изхождат от същия административен орган, който е издал акта.

Представените по делото доклади и писма между органи на НАП 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 Б. 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/юридическото 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 унищожаеми 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 унищожаем. 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.

Накрая следва само да се маркира, че с Разпореждане от 27 септември 2024 г. на председателя на ВАС е разпоредено да се образува тълкувателно дело по описа на ВАС за приемане на тълкувателно решение от общото събрание на съдиите от колегиите на ВАС по следния въпрос: Нищожен ли е РА, издаден в резултат на ревизия, възложена от орган по приходите – служител на една териториална дирекция на НАП (ТД на НАП), определен със заповед по чл. 112, ал. 1, т. 1 от ДОПК на директора на *друга* ТД на НАП въз основа на заповеди по чл. 12, ал. 6, изречение първо от ДОПК и чл. 10, ал. 9 от Закона за НАП, по отношение на лице, за което съгласно правилата на чл. 8 от ДОПК компетентни са органите на втората /другата/ териториална дирекция ?

Липсва възможност първоинстанционният съд да спре производството по делото на основание чл.229, ал.1 т.4 от ГПК, вр.§2 от ДР на ДОПК до постановяване на ТР по т.д. № 2/2024г. на ВАС, като в тази връзка е постановено определение № 13095 от 03.12.2024 г. на ВАС, Първото отделение, с което от своя страна е отменено определение № 20332 от 17.10.2024 г. постановено по настоящото дело, като е прието, че от страна на първоинстанционния съд не е съобразено тълкуването на закона, дадено в тълкувателно решение № 8 от 7.05.2014 г. на Върховния касационен съд, по т. д. № 8/2013 г., Общо събрание на гражданска и търговска колегия, според което при образувано тълкувателно дело пред Върховния касационен съд по обуславящ правен въпрос производството по висящо дело може да се спира само в касационната инстанция на основание чл. 292 ГПК, а не и във въззивната и първата инстанция.

Към настоящия момент тълкувателно решение относно въпросите за валидността на РА по т.д. № 2/2024 г. по описа на ВАС, не е постановено.

#### **По разноските:**

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 следва да му заплати сумата от 50,00 лв. за платена държавна такса, 300 лв. за съдебно-счетоводна експертиза /така както е поискано, само за ССЕ/ и 19200 лв. с включен ДДС, за адвокатско възнаграждение по представен договор за правна защита и съдействие или общо 19550 лв. Неоснователно е направеното от страна на ответника възражение за прекомерност на претендирания от страна на жалбоподателя адвокатски хонорар. В случая делото е с материален интерес в общ размер на 284840.83 лева – главница и лихва, и съгласно чл. 7, ал. 2, т. 5 във вр. с § 2а.от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за възнаграждения за адвокатска работа (Загл. изм. – ДВ, бр. 14 от 2025 г.) претендирания размер с включен ДДС не е прекомерен.

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

### **РЕШИ:**

**ОБЯВЯВА НИЩОЖНОСТТА** на Ревизионен акт № Р-22221023002246-091-001/09.10.2023 г. издаден от Н. К. Ж. - орган, възложил ревизията, и В. К. Духова-К. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 63 от 15.01.2024 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите.

**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 „ПРОФЕКС“ ООД, ЕИК[ЕИК], адрес за кореспонденция: [населено място], район „Т.“, [улица], вх. А, ап. 22, сумата от **19 550 лева**, 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:**