

# РЕШЕНИЕ

№ 18196

гр. София, 27.09.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65  
състав**, в публично заседание на 18.09.2024 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Ванина Колева**

при участието на секретаря Ирена Йорданова и при участието на прокурора Тони Петрова, като разгледа дело номер **3927** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на “М И К ЕКСПРЕС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], [населено място], [жк], [жилищен адрес] представлявано от управителя М. И. М., против Ревизионен акт (РА) № Р-22221923002813-091-001 / 04.12.2023 г., издаден от И. К. А. на длъжност началник на сектор, възложил ревизията и В. И. В. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден в оспорената част с Решение № 254/23.02.2024г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДД“ОДОП“) София при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП). Жалбата е уточнена с молба вх. № 16683/26.04.2024г.

Жалбоподателят излага подробни съображения за незаконосъобразност на оспорения РА като постановен при особено съществени нарушения на административнопроизводствените правила и принципите на данъчно-осигурителния процес относно осигуряване гарантиране на правото на защита, на служебното начало и обективност при извършване на ревизията, всестранност и пълнота на доказателствата, обосновааност на актовете и връчване на съобщенията. Счита, че са нарушени материалноправните разпоредби на закона – ЗДДС, ДОПК и практиката на ВАС и СЕС. В молба от 26.04.2024г. и в съдебно заседание чрез процесуалния си представител дружеството моли съда да прогласи нищожността на РА, алтернативно да го отмени като незаконосъобразен. Претендира присъждане на направените разноски, съгласно представен списък. Прави възражение да не се присъжда

юрисконсултско възнаграждение на ответника в случай, че жалбата бъде отхвърлена. Ответникът, директорът на дирекция "ОДОП" - София при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата. Счита, че оспорваният акт е законосъобразен по мотивите, изложени в решението му. Моли съда да отхвърли обжалването. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Прокурорът от Софийска градска прокуратура счита, че РА е неправилен и незаконсъобразен и моли да бъде отменен. Прави възражение срещу претендираното от жалбоподателя адвокатско възнаграждение.

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" - София 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-22221923002813-020-001 от 11.05.2023 г, връчена на 22.05.2023г., издадена от началник сектор „Ревизии“ в дирекция “Контрол” при ТД на НАП В. Търново, 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 Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП) със Заповед №З-ЦУ-869 от 05.05.2023 г. на зам. изпълнителния директор на НАП, Заповед №З-ЦУ-905 от 10.05.2023 г. на зам. изпълнителния директор на НАП и Заповед №РД-01-379 от 04.05.2023 г. на и. д. директора на ТД на НАП София. Предмет на ревизията е установяване на задължения за ДДС за периода от 01.11.2021г. до 28.02.2023г.

Съставен е ревизионен доклад (РД) № Р- 22221923002813-092 001 от 03.11.2023 г., връчен електронно на 06.11.2023 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-22221923002813-091-001 от 04.12.2023 г. е издаден от И. К. А. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и В. И. В. - ръководител на ревизията на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В. Търново, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК. Връчен е на 06.12.2023 г.

На 18.12.2023 г., в регламентирания по чл. 152, ал. 1 от ДОПК срок, до директора на дирекция “ОДОП” София е подадена жалба, вх. №53-06-13031 по регистъра на ТД на НАП София и вх. №23-22-1833 от 22.12.2023 г. по регистъра на дирекция „ОДОП“ София, с която “М И К ЕКСПРЕС“ ЕООД оспорва РА № Р-22221923002813-091-001/ 04.12.2023 г., с който на дружеството са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за данъчни периоди от м. 11.2021 г. до м. 02.2023 г. размер на 69 874,00 лв. и лихви за забава в размер на 11 257,00 лв. Корекциите са вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „КАКОВСКИ КОНСУЛТ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „АН ПРОЕКТ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], ЕЛ КАМ ИНЖЕНЕРИНГ 2020“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], “А Л СТОИ ИНВЕСТ 63“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „РЕН СТОР СТРОИ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК].

С Решение № 254/23.01.2024г. на директора на дирекция "ОДОП" - София 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 през ревизирания период "М И К ЕКСПРЕС" ЕООД извършва куриерски услуги, съгласно сключен безсрочен договор за мобилно търговско представителство от 01.04.2016 г. с „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД, ЕИК[ЕИК]. Представителството се осъществява като мобилен франчайз без стационарен офис. Съгласно анекс от 01.05.2018 г. към основния договор е създадена следната организация на работа: всеки месец от страна на „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД, в качеството на оператор, се издава протокол за приемане на извършената работа от "М И К ЕКСПРЕС" ЕООД и справка за формиране на дължимото възнаграждение. След приемане на работата и на основание подписания протокол „М И К ЕКСПРЕС“ ООД издава фактура към „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД. В същото време, през съответния месец „М И К ЕКСПРЕС“ ООД е получавало издадени от куриерското дружество фактури за опаковъчни материали за пратките - торбички, стикери, етикети, материал за опаковане и префактуриране на телекомуникационни услуги. „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД издава споразумителен протокол, с който се извършва прихващане между стойността по фактурата за заработката и тази по насрещни фактури за закупен амбалаж за пратките, такса за телефон и др., като остатъкът се превежда по банков път на „М И К ЕКСПРЕС“ ООД. След м. 08.2018 г. освен пратки се доставят и парични суми, като от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД се превеждат служебни аванси, които се използват за тези парични доставки.

В хода на ревизията е установено, че „М И К ЕКСПРЕС“ ООД е разполагало с девет лица, наети по трудови правоотношения, като не е декларирало превъзлагане на дейности на подизпълнители за извършване на услугите.

В хода ревизията на дружеството е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) № Р-22221923002813-040-001/26.05.2023 г., в отговор на което са представени писмени обяснения, фактури, договори, протоколи, счетоводни извлечения на сметки 401 „Доставчици“, 411 „Клиенти“, 499 „Други Кредитори“, 601 „Разходи за материали“, 602 „Разходи за външни услуги“, 603 „Разходи за амортизации“, 609 „Други разходи“, 703 „Приходи от услуги“, 709 „Други приходи“. С Протокол № Р-22221923002813-ППД-001/03.07.2023 г. са присъединени всички събрани документи и писмени обяснения от извършена по отношение на ревизираното лице в предходен период проверка за установяване на факти и обстоятелства /ПУФО/. Посетен е офис на дружеството, за което е съставен Протокол №1787387/10.10.2023 г.

Извършени са насрещни проверки на „КАКОВСКИ КОНСУЛТ“ ЕООД, „АН ПРОЕКТ“ ЕООД, „ЕЛ КАМ ИНЖЕНЕРИНГ 2020“ ЕООД, „ВАЛ СТОЙ ИНВЕСТ 63“ ЕООД и „РЕН СТОР СТРОИ“ ЕООД.

След анализ на събраните доказателства, с РА ревизиращите са отказали право на приспадане на данъчен кредит:

За периоди м. 11.2021 г., м. 12.2021 г., м. 01.2022 г. им. 02.2022 г. в размер на 23 680,00 лв. по 20 фактури, издадени от „КАКОВСКИ КОНСУЛТ“ ЕООД с предмет услуги - реклама и изграждане на WEB кампания - маркетинг в мрежата на Google Ad Words - Content Network чрез продуктите Gmail, Google maps, Blogger, администриране

на групи във Facebook и Instagram с рекламна цел; настройка на платформа diib за SEO оптимизация към фирмен потребителски сайт; заплащане от името на възложителя към Google сайт за управление, маркетинг кампания по събиране на последователи във Facebook; направа на meta описания за целия фирмен потребителски сайт.

От доставчика са представени: копия на спорните фактури, стокова разписка за предадени материали, договори за извършени услуги и протоколи към тях, хронологични и аналитични регистри на счетоводни сметки 703 и 4532, главна книга, оборотни ведомости, касова книга, свидетелство за регистрация на фискално устройство, дневни финансови отчети, рекапитулация по заплати, както и писмено обяснение от управителя на "КАКОВСКИ КОНСУЛТ" ЕООД.

За периоди м. 07.2022 г., м. 08.2022 г. и м. 09.2022 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 11 044,00 лв. по 12 фактури, издадени от „АН ПРОЕКТ“ ЕООД и предмет на доставките услуги - товаро-разтоварни работи и транспортни услуги - вътрешен транспорт с бус.

От доставчика са представени копия на спорните фактури, договори за извършени услуги и протоколи към тях, хронологични и аналитични регистри на счетоводни сметки 703 и 4532, главна книга, оборотни ведомости, касова книга, свидетелство за регистрация на фискално устройство, дневни финансови отчети, рекапитулация по заплати.

За периодите от м. 03.2022 г. до м. 06.2022 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 13 800,00 лв. по 16 фактури, издадени от "ЕЛ КАМ ИНЖИНЕРИНГ 2020" ЕООД с предмет на доставките услуги - реклама и изграждане на WEB кампания - маркетинг в мрежата на Google Ad Words - Content Network чрез продуктите Gmail, Google maps, Blogger, администриране на групи във Facebook и Instagram с рекламна цел; настройка на платформа diib за SEO оптимизация към фирмен потребителски сайт; заплащане от името на възложителя към Google сайт за управление, маркетинг кампания по събиране на последователи във Facebook; направа на meta описания за целия фирмен потребителски сайт.

От доставчика са представени: копия на спорните фактури, договори за извършени услуги и протоколи към тях, хронологични и аналитични регистри на счетоводни сметки 703 и 4532, главна книга, оборотни ведомости, касова книга, свидетелство за регистрация на фискално устройство, дневни финансови отчети, рекапитулация по заплати и писмени обяснения от управителя.

За периоди от м. 10.2022 г. до м. 01.2023 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 17 124,00 лв. по 17 фактури, издадени от „ВАЛ СТОИ ИНВЕСТ 63“ ЕООД с предмет на доставките услуги - товаро-разтоварни работи и транспортни услуги - вътрешен транспорт с бус.

От доставчика са представени спорните фактури, договори за извършени услуги и протоколи към тях, хронологични и аналитични регистри на счетоводни сметки 703 и 4532, главна книга, оборотни ведомости, касова книга, свидетелство за регистрация на фискално устройство, дневни финансови отчети, рекапитулация по заплати и писмени обяснения от управителя.

За период м. 02.2023 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 4 226,00 лв. по 4 фактури, издадени от „РЕН СТОР СТРОИ“ ЕООД с предмет на доставките услуги - товаро-разтоварни работи и почистващи услуги (ръчно).

От доставчика са представени: спорните фактури, договори за извършени услуги и протоколи към тях, хронологични и аналитични регистри на счетоводни сметки 703 и 4532, главна книга, оборотни ведомости, касова книга, свидетелство за регистрация на фискално устройство, дневни финансови отчети, рекапитулация по заплати и писмени обяснения от управителя.

Ревизиращите са приели, че издадените фактури не са свързани с независимата икономическа дейност на „М И К ЕКСПРЕС“ ООД и след анализ на събраната информация относно доставчиците са стигнали до извод, че липсват реално извършени доставки и е налице абсолютна симулация, чиято основна цел е да осигури на ревизираното лице данъчно предимство, чрез неправомерно упражняване право на данъчен кредит.

Изводите си органите по приходите са обосновали с факта, че на декларираните от доставчиците адреси за кореспонденция не е открит представляващ или упълномощено от дружеството лице за проверка на място на представените документи, не съществува писмена кореспонденция между доставчиците и ревизираното лице. Не са представени доказателства за проучване надеждността на избраните доставчици, в издаваните протоколи от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД в края на всеки месец за приемане на извършената работа от „М И К ЕКСПРЕС“ ЕООД няма данни при калкулиране на дължимото възнаграждение да са взети предвид получени услуги от процесите доставчици.

По изложените съображения с РА, и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и ал. 2 от ЗДДС, чл. 69, ал. 1, т. 1 и чл. 70 ал. 5 от ЗДДС във връзка с чл. 9 от ЗДДС, на „М И К ЕКСПРЕС“ ЕООД е отказано право на данъчният кредит по фактурите, издадени от „КАКОВСКИ КОНСУЛТ“ ЕООД, „АН ПРОЕКТ“ ЕООД, „ЕЛ КАМ ИНЖЕНЕРИНГ 2020“ ЕООД, „ВАЛ СТОИ ИНВЕСТ 63“ ЕООД и „РЕН СТОР СТРОИ“ ЕООД.

Пред директора на дирекция “ОДОП” София не са представени нови доказателства. В решението си той е приел, че предметът на доставките изисква както наличие на лица, които да извършат услугите, така и доказателства за притежаване на посочените в документите бус, посредством които да се реализира предметът на доставките. Приел е, че не е доказан какъв е крайният резултат, от кого е постигнат и получен ли е от ревизираното лице. Обсъдил е приемо-предавателните протоколи, в които не е посочено мястото на предаването и конкретните изпълнители, липсата на пътни листове с посочен маршрут, превозен товар, за да се прецени дали действително са извършени тези услуги и свързани ли са с дейността на ревизираното дружество. Позовал се е и на установения при проверка в електронния регистър на НАП факт, че „ВАЛ СТОИ ИНВЕСТ 63“ ЕООД и „АН ПРОЕКТ“ ЕООД не са разполагали със собствени или наети МПС и други активи, с които да извършат транспортните услуги с бус. Счита, че жалбоподателят разполага с достатъчно МПС, с които да изпълни задълженията си по договора с „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД. Относно почистващи услуги от „РЕН СТОР СТРОИ“ ЕООД в обект на „М И К ЕКСПРЕС“ ЕООД изтъква липсата на обект. За да потвърди РА, решаващият орган се е позовал на липсата на конкретна информация за активите и лицата, които и чрез които фактически са осъществени процесите доставки. В допълнение е изтъкнал, че доставчиците са с рисков профил, както и че не са налице безспорни доказателства, че сумите по издадените фактури действително са постъпили в патримониума на доставчиците.

В заключение, директорът на дирекция “ОДОП” София след анализ на нормативната

уредба и тълкуването ѝ дадено в практиката на СЕС е стигнал до извод, че с РА законосъобразно е отказано право на данъчният кредит по фактурите, издадени от процесните доставчици, поради което го е потвърдил.

От ответника по делото е представена административна преписка по издаване на оспорения РА, както и доказателства, във връзка с компетентността на органите по приходите, възложили и извършили ревизията на жалбоподателя.

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-22221923002813-020-001 от 11.05.2023 г., издадена от И. К. А., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП В. Търново, оправомощена на основание чл. 12, ал. 6 от ДОПК със Заповед №З-ЦУ-869 от 03.05.2023 г. на зам.-изпълнителния директор на НАП З. Г., от своя страна оправомощена на основание чл. 12, ал.6 от ДОПК, вр с чл. 10, ал.8 и ал.9 от ЗНАП от изпълнителния директор на НАП да определя органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал.1 и чл.8 от ДОПК; Заповед №З-ЦУ-905 от 10.05.2023 г., издадена на основание чл. 10, ал.9 от ЗНАП от зам.-изпълнителния директор на НАП З. Г., и Заповед №РД-01-379 от 04.03.2023 г. на директора на ТД на НАП София Е. Н..

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 Агенцията по вписванията. Следователно, в случая това е ТД на НАП – София.

Основен принцип при провеждането на ревизионно производство е, че процесуалните действия се извършват от органи по приходите от компетентната териториалната 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-869/ 03.05.2023 г., издадена от З. Г., заместник изпълнителния директор на НАП, оправомощен със заповед № ЗЦУ-ОПР-22/22.08.2022 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. 3 от заповедта са посочени органи при ТД на НАП – В. Търново, сред които И. К. А., на длъжност началник сектор „Ревизии“ и В. И. В., главен инспектор по приходите.

Със заповед № 3-ЦУ-905/10.05.2023 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-869/03.05.2023 г. на същия орган, да осъществяват 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 – София, като контролните производства следва да бъдат възложени от началниците на сектори, посочени в Заповед № 3-ЦУ-869/03.05.2023 г. и определени от директора на ТД на НАП София със Заповед № РД -01-379/04.05.2023 г. на основание чл.112, ал. 2, т. 1 ДОПК. Съгласно приложението към заповедта компетентната териториална дирекция, по отношение на „М И К ЕКСПРЕС“ ЕООД е ТД на НАП – София, с екип от ТД на НАП – В. Търново. Тези органи по приходите са посочени в заповед № 3-ЦУ-869/03.05.2023 г. издадена от З. Г. – заместник изпълнителен директор на основание чл.12, ал. 6 ДОПК и съгласно Заповед № ЗЦУ-ОПР-22/22.08.2022 г. на изпълнителния директор на НАП 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 – 379/ 04.05.2023 г. на директора на ТД на НАП – София, 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 – 869/03.05.2023 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 „М И К ЕКСПРЕС“ ЕООД да бъде осъществена от органи по приходите при ТД на НАП В. Търново.

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 – В. Търново 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 заповед № 3-ЦУ-905/10.05.2023 г., издадена от заместник изпълнения директор на НАП – З. Г., 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 органите 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 в съдебно заседание писмени доказателства, тъй като тези документи не са послужили като фактически основания за издаването на заповедта по чл.10, ал. 9 ЗНАП от 10.05.2023 г. 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 ЗАП (отм.), в препроводителното (съпроводително) писмо или в друг документ към изпратената преписка, ако изхождат от същия административен орган, който е издал акта.

Доклад № 93-00-2469/21.05.2024 г. е неотнорми по време към издаването на заповедта по чл. 10, ал. 9 ЗНАП, която е от 10.05.2023 г. и към ревизията на „М И К ЕКСПРЕС“ ЕООД, която е възложена със заповед на орган по приходите от ТД на НАП – В. Търново на 11.05.2023 г.

Докладна записка № 93-00-2203/ 19.04.2021 г. и докладна записка № 93-00-5429/ 03.11.2021 г са относими по време, но 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 – София. В посочените документи не е посочена и причината, поради която ревизията на „М И К ЕКСПРЕС“ 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 – София.

Представените писма на заместник - изпълнителния директор на НАП до директора на ТД на НАП София и директора на дирекция „ОДОП“ София се отнасят до въвеждането на организация за възлагане на производства спрямо лица с компетентна териториална дирекция ТД на НАП – София на органи по приходите от ТД на НАП – Бургас, Варна, В. Търново и Пловдив и не съдържа мотиви за необходимост от прилагането на чл.10, ал. 9 ЗНАП в конкретния случай. Останалите заповеди са неотнорми към настоящата ревизия.

Съдът намира, че от съдържанието на писмата 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 са 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 12.03.2024 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 – В. Търново, а не от компетентната ТД на НАП – София, следва да се приеме, че органите по приходите от ТД на НАП – В. Търново, 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 съображения 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 – В. Търново, вместо от ТД на НАП – София, 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 - София за образуване на нова ревизия на “М И К ЕКСПРЕС“ ЕООД 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 разноси в размер на 2050 лв, от които 50 лв. платена държавна такса и 2000 лв. заплатено адвокатско възнаграждение. Възражението на прокурора за намаляването му съдът намира за неоснователно, доколкото то е няколко пъти под минималното, определено съгласно Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.  
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-22221923002813-091-001 / 04.12.2023 г., издаден от И. К. А. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и В. И. В. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден в оспорената част с Решение № 254/23.02.2024г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ София при Централно управление на Националната агенция за приходите, с който на “М И К ЕКСПРЕС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност за данъчни периоди от м. 11.2021 г. до м. 02.2023 г. размер на 69 874,00 лв. и лихви за забава в размер на 11 257,00 лв.

ИЗПРАЩА, на основание чл. 173, ал.2 от АПК, делото като преписка на компетентната ТД на НАП София за образуване на нова ревизия на “М И К ЕКСПРЕС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] при спазване на дадените с настоящето решение указания по тълкуването и прилагането на закона.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на “М И К ЕКСПРЕС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], разноси по делото в размер на 2050 (две хиляди и петдесет) лв.

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

СЪДИЯ: