



РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ

ВИСШ АДВОКАТСКИ СЪВЕТ

ул. „Цар Калоян” № 1А, 1000 София, тел. 986-28-61, 987-55-13,
факс 987-65-14, [e-mail: arch@vas.bg](mailto:arch@vas.bg)

Изх. № 1046

Дата: 20.11.2024 г.

ДО
ОБЩОТО СЪБРАНИЕ
НА СЪДИИТЕ ОТ КОЛЕГИИТЕ
НА ВЪРХОВНИЯ
АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД

СТ А Н О В И Щ Е

НА ВИСШИЯ АДВОКАТСКИ СЪВЕТ
представяван от председателя –
д-р Ивайло Дерменджиев

по тълкувателно дело № 2 / 2024 г.

УВАЖАЕМИ ВЪРХОВНИ СЪДИИ,

С разпореждане от 27 септември 2024 г. на Председателя на Върховния административен съд на Република България е образувано тълкувателно дело за приемане на тълкувателно решение от Общото събрание на съдиите от колегиите на Върховния административен съд (ВАС) по следния въпрос:

„Нищожен ли е ревизионен акт, издаден в резултат на ревизия, възложена от орган по приходите – служител на една териториална дирекция на Националната агенция по приходите (ТД на НАП), определена със заповед по чл. 112, ал. 1, т. 1 ДОПК на директора на друга ТД на НАП въз основа на заповеди по чл. 12, ал. 6, изр. първо от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) и чл. 10, ал. 9 от Закона за НАП

(ЗНАП), по отношение на лице, за което съгласно правилата на чл. 8 от ДОПК компетентни са органите на втората (другата) териториална дирекция?“

Делото е образувано по искане на Председателя на Върховния административен съд по повод уведомление на основание чл. 15 от Закона за съдебната власт относно приложението на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП в контекста на разпоредбите на чл. 8, ал. 1, т. 3; чл. 12, ал. 6 и чл. 112, ал. 2 ДОПК.

С разпореждане от 10 октомври 2024 г. на докладчиците по делото съдиите Бисер Цветков и Весела Павлова е преценено, че искането е редовно и допустимо и е предложено делото да бъде насрочено за разглеждане в открито заседание на Общото събрание на съдиите от колегиите на Върховния административен съд.

На 14.10.2024 г. (вх. № 1804/2024 на Висшия адвокатски съвет) е отправена покана до Председателя на Висшия адвокатски съвет за вземане на становище по представения въпрос и присъствие на откритото съдебно заседание на 27.11.2024 г.

Възползвайки се от предоставената ни възможност за представяне на становище по разглеждания въпрос изразяваме следното становище:

В исторически контекст настоящето тълкувателно дело е *третото* по ред, образувано за период по-кратък от 10 (десет) години, по повод противоречива съдебна практика на административните съдилища във връзка с въпроси на компетентността (персонална и териториална) на органите, овластени с правомощията да издават заповеди за възлагане на ревизии¹ и ревизионни актове².

Честотата на образуване на тълкувателни дела във връзка с правораздавателната дейност по посочените въпроси свидетелства за неясна и непрецизна нормативна уредба. Това неминуемо води до нарушаване на правната сигурност и следователно до нарушаване принципа на правовата

¹ Така, съгласно Тълкувателно решение № 5 от 22.06.2015 г. на ВАС по т. д. № 4/2014 г., ОСС, I и II колегия, докладвано от съдиите Благвеста Липчева и Николай Гунчев: Не е допустимо със заповедта по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК директорът на компетентната териториална дирекция да ограничава по териториален признак правомощията на определените от него органи по приходите за издаване на заповеди за възлагане на ревизии само по отношение на физически или юридически лица, чиито постоянен адрес, седалище, адрес на управление или местоизвършване на дейността се намират в даден регион от територията на тази дирекция.

² Така, съгласно Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС по т. д. № 10/2016 г., ОСС, I и II колегия, докладвано от съдия Йордан Константинов: Ревизионен акт, който при приложимата след 01.01.2013 г. редакция на чл. 119, ал. 2 ДОПК е издаден с участието на орган по приходите, извън кръга на лицата по чл. 118, ал. 2 ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 ЗНАП, не е нищожен.

държава³. Поради това и изложените от някои съдебни състави твърдения за противоконституционност на чл. 10, ал. 9 ЗНАП, вкл. твърденията, че тази разпоредба представлява опит за „заобикаляне на ДОПК“ следва да бъдат подкрепени.

Настоящето тълкувателно дело е образувано по повод съдебна практика довела до противоречиви крайни изводи относно наличието или липсата на *материална* компетентност за издаване на ЗВР. Така, при систематическото тълкуване на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП в контекста на разпоредбите на чл. 8, ал. 1, т. 3; чл. 12, ал. 6 и чл. 112, ал. 2 ДОПК съдебните състави са стигнали до противоречиви правни изводи относно валидността на ревизионните актове. Част от съставите са възприели, че ревизионен акт, издаден в резултат на ревизия, възложена от орган по приходите – служител на *една* териториална дирекция на Националната агенция по приходите (ТД на НАП), определена със заповед по чл. 112, ал. 1, т. 1 ДОПК на директора на *друга* ТД на НАП въз основа на заповеди по чл. 12, ал. 6, изр. първо от ДОПК и чл. 10, ал. 9 от Закона за ЗНАП, по отношение на лице, за което съгласно правилата на чл. 8 от ДОПК компетентни са органите на втората (другата) териториална дирекция е нищожен. Обратното твърдение са възприели други състави на ВАС, които излагат съображения за валидност на ревизионните актове, издадени в резултат на ревизия, възложена от некомпетентен по общите правила на чл. 8 ДОПК орган чрез позоваване на чл. 10, ал. 9 ЗНАП и чл. 12, ал. 6 ДОПК.

Нормите на чл. 10, ал. 9 ЗНАП и чл. 12, ал. 6 ДОПК влезнаха в сила едновременно (01.01.2021 г.) и по същество целяха създаване на възможност за дерогация на общото правило по чл. 8 ДОПК във вр. с чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК, съгласно което данъчен контрол следва да бъде упражняван от органи по приходите с местна компетентност, която е в определена *привръзка* със седалището на юридическите лица/постоянния адрес на физическите лица (териториална привръзка).

Тази териториална привръзка е една от гаранциите в процесуалния данъчен закон за провеждане на производствата при съблюдаване на основни принципи на данъчния процес като вид административен процес, вкл. принципа на бързина и процесуална икономия. Принципът на бързина и процесуална икономия би могъл да се реализира в пълнота само и единствено в хипотезите, при които контролният орган е установен в близост до данъчнозадълженото лице. Това предполага възможност за ефективна

³ В практиката си КС многократно е посочвал, че правовата държава изисква ясна, вътрешно свързана и безпротиворечива правна уредба. Така напр. Решение № 3 от 21.03.2012 г. на КС по к. д. № 12/2011 г.

комуникация, вкл. осъществяването на проверки в счетоводните регистри и документацията на ревизираното лице на място.

Преди влизането в сила на тези правни норми компетентността при издаване на ЗВР бе ясна и безпротиворечива (обща компетентност по чл. 8 ДОПК и специална такава по чл. 112, ал. 2 ДОПК, която в хипотезата на чл. 112, ал. 2, т. 1 препраща към чл. 8 ДОПК). След влизането в сила на разпоредбите на чл. 10, ал. 9 ЗНАП и чл. 12, ал. 6 ДОПК, изключението от общото правило за териториална компетентност, което въведоха тези норми, се превърна в правило по отношение ревизираните лица, установени в гр. София. Бяха инициирани и проведени стотици ревизии на юридически лица от органи по приходите на некомпетентни по общите правила ТД на НАП (напр. юридическо лице със седалище в София бива ревизирано от органи по приходите на ТД на НАП Варна).

Обстоятелството, че общото правило за териториалната компетентност при осъществяването на данъчно-ревизионни производства бе дерогирано преимуществено по отношение юридическите лица, установени в София повдига и въпроси за равенство в третирането доколкото юридическите лица, установени в София са поставени в по-неблагоприятно положение предвид безспорно по-съществената административна тежест и затруднения при комуникирането с ревизиращ екип, който не е в района на седалището им. На практика след влизането в сила през 2021 г. на разпоредбите на чл. 10, ал. 9 ЗНАП и чл. 12, ал. 6 ДОПК ревизираните лица започнаха да понасят негативните последици на невъзможността на данъчната администрация да планира и организира броя и състава на служителите си при отчитане натовареността в отделните ТД на НАП и при съблюдаване законовоустановената компетентност по чл. 8 ДОПК. Поради това и твърдението на някои съдебни състави, че новоприетите две разпоредби целели постигане на гъвкаво разпределение на административен капацитет не може да се възприеме. Въпросите относими към разпределението на административния капацитет на НАП са неотнормирани към законоустановените правила за персоналната и териториална компетентност на органите по приходите, неспазването на които води до нищожност на ревизионния акт.

Предвид изложените аргументи *в допълнение* към вече изложените от различни състави на почитаемия съд, следва да се подкрепи съдебната практика, в която е застъпено становището, че съгласно чл. 8, ал. 1 ДОПК, обвързваща компетентността на органите по приходите за издаване на актове по кодекса е компетентната териториална дирекция по седалище или

постоянен адрес на ревизираното лице. От съответната компетентна териториална дирекция следва да бъде и органът, натоварен от териториалния директор по реда на чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК с правомощието да възлага ревизии, както и определените от него със ЗВР ревизиращи органи по приходите и ръководител на ревизия. Изключение от това правило е предвидено в чл. 112, ал. 2, т. 2 ДОПК, съгласно която разпоредба ревизията може да се възлага от изпълнителния директор на НАП или определен от него заместник. Това правомощие е недопустимо да се делегира на друг орган по приходите, различен от посочените, поради което и ревизионните актове, издавани без съблюдаване на тези правила са нищожни.

УВАЖАЕМИ ВЪРХОВНИ СЪДИИ,

Предвид изложеното, отпрявяме към Вас предложение да постановите тълкувателно решение, съгласно което:

„Ревизионен акт, издаден в резултат на ревизия, възложена от орган по приходите – служител на една териториална дирекция на Националната агенция по приходите (ТД на НАП), определена със заповед по чл. 112, ал. 1, т. 1 ДОПК на директора на друга ТД на НАП въз основа на заповеди по чл. 12, ал. 6, изр. първо от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) и чл. 10, ал. 9 от Закона за НАП (ЗНАП), по отношение на лице, за което съгласно правилата на чл. 8 от ДОПК компетентни са органите на втората (другата) териториална дирекция **е нищожен.**“

ПРЕДСЕДАТЕЛ НА ВИСШИЯ
АДВОКАТСКИ СЪВЕТ: /п/

АДВ. Д-Р ИВАЙЛО ДЕРМЕНДЖИЕВ