

РЕШЕНИЕ

№ 10960

гр. София, 19.03.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 8 състав, в публично заседание на 19.11.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Деница Митрова

при участието на секретаря Милена Чунчева, като разгледа дело номер **6700** по описа за **2025** 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 повод на жалба с вх. № 16282 от 27.06.2025 г. по описа на Административен съд – София град (АССГ) и вх. № Ж-0001-187 от 05.06.2025 г. по описа на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ - С. (ДОДОП) при Национална агенция за приходите решение (НАП), подадена от „СТРОЙМАСТЪР“ ООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [жк], [жилищен адрес]03, представлявано от управителя М. Т. В., със съдебен адрес и адрес за призоваване [населено място], [улица] срещу ревизионен акт (РА) № Р – 2222–19230–05836–091-001 от 02.12.2024 г., издаден от К. Г. М., на длъжност началник на сектор „Ревизии“, възложил ревизията и Д. П. Д., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, обявен за нищожен с Решение № 508 от 22.05.2025 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ [населено място].

Оспорващият моли съдът да отмени РА, с който са му определени допълнителни задължения по ЗДДС и ЗКПО, тъй като направените в него констатации и изводи са неверни и недоказани, като незаконосъобразен и необоснован, поради издаването му в противоречие с разпоредбите на ДОПК, ЗДДС и ЗКПО. Инвокират се доводи, че неправилно решаващият орган е приел, че РА е издаден от некомпетентен орган по приходите, тъй като е подписан от Х. Б. М., издал Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-2222-19230-05836-020-001 от 05.10.2023 г., с която е възложена ревизията. Възражава се срещу изводът на директора на ДОДОП, че че е налице трайна и обективна невъзможност Х. М. да изпълнява служебните си задължения като началник сектор „ревизии“, Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – [населено място] след заемане на длъжността

заместник директор на ТД на НАП – [населено място], считано от 03.11.2023 г. На следващо място са изложени конкретни доводи за неправилност на РА в частта по установените задължения по ЗДДС и ЗКПО. Оспорващият счита РА за незаконосъобразен и като основание, тъй като не са налице годни доказателства, които да подкрепят твърдението на ревизиращите за наличие на укрити доходи от приходи. Инвокират се съображения, че основанията по чл. 122, ал.1 ДОПК са от категорията на абсолютните положителни процесуални предпоставки за протичането на производството по реда на чл. 122 ДОПК. Подчертава се, че основната задача на разпоредбата на чл. 122, ал.2 от ДОПК е да даде възможност да се извърши облагане и тогава, когато необходимите данни за установяването на данъчни задължения, съобразно приложимите норми на материалния закон не са налице. Жалбоподателят акцентира на обстоятелството, че установяването на основанията за промяна следва да са надлежно доказани от НАП с допустимите от ДОПК доказателства, като доказателствената тежест е изцяло върху органите по приходите и не е допустимо прилагането на „особения ред“ при само предполагаемо наличие на основание както и без да бъдат системно съобразени наличните относно данъчно задълженото лице счетоводна, данъчна и друга относима документация. В заключение е посочено, че в конкретната ситуация органите по приходите не са основали и доказали необходимостта и предпоставките за прилагане на реда по чл. 122 ДОПК, нито са спазили предвидената в закона процедура за определяне на действителния размер на данъчната основа. В хода на съдебното производство, жалбоподателят редовно призован, не се явява и не се представлява. С жалбата е направено искане за присъждане на сторените съдебно-деловодни разноски по делото.

Ответникът – директорът на Д „ОДОП“, редовно призован, не се явява, представлява се от юрк. В., която оспорва жалбата и предлага да се остави без уважение. Претендира юрисконсултско възнаграждение с оглед материалния интерес по делото.

Съдът, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е образувано с издадена Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-2222-19230-05836-020-001 от 05.10.2023 г., с която на основание чл. 112 и чл. 113 от ДОПК, Х. Б. М., началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложила извършването на ревизия на „Строймастър“ ЕООД. В нея е записано, че обхвата на производството е за следните видове задължения по периоди: Корпоративен данък за периода от 01.01.2020 г. до 31.12.2021 г. и Данък върху добавената стойност за периода от 01.02.2020 г. до 31.12.2021 г. Посочено е, че ревизията ще бъде извършена от Д. П. Д., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията и Р. К. С., на длъжност старши инспектор по приходите. Определен е срок за завършване до 3 месеца, считано от датата на връчване на ЗВР. Заповедта е връчена по реда на чл. 32 ДОПК на 15.11.2023 г.

С Решение № Р-2222-19230-05836-098-001 от 15.11.2023 г. директорът на ТД на НАП С. е иззел разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка, а именно разглеждането и решаването на Р-2222-19230-05836, свързано със „Строймастър“ ООД, тъй като със Заповед № 1502 от 02.11.2023 г. на изпълнителния директор на НАП Х. М. е преназначен на длъжността заместник-директор на ТД на НАП, считано от 03.11.2023 г.. Изземването на преписката е направено на основание чл. 7, ал. 3 ДОПК и същата е възложена на К. Г. М.

Със Заповед за изменение на ЗВР (ЗИЗВР) № Р-2222-19230-05836-020-002 от 21.03.2024 г., издадена от К. М., е продължен срокът за извършване на ревизията до 22.04.2024 г. Заповедта е връчена на 21.03.2024 г. по електронен път.

Със Заповед за изменение на ЗВР (ЗИЗВР) № Р-2222-19230-05836-020-003 от 19.04.2024 г., издадена от К. М., е продължен срокът за извършване на ревизията до 22.05.2024 г. Заповедта е

върчена на 15.05.2024 г. по електронен път.

Издаден е ревизионен доклад (РД) № Р-2222-19230-05836-092-001 от 18.06.2024 г., върчен на 04.07.2024 г. по електронен път. Срещу РД не е подадено възражение.

Издаден е РА № Р-2222-19230-05836-020-091-001 от 02.12.2024 г., с който са определени задължения по ЗДДС и по ЗКПО в общ размер на 94 918,22 лв., произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 23 205, 35 лв. и начислени лихви за забава в размер на 12 094,93 лв. за данъчни периоди м. 02.2020 г. до м. 07.2020 г., м. 10.2020 г., м. 11.2020 г. и м. 12.2021 г. и установени задължения за корпоративен данък в размер на 44 243,04 лв. и начислени лихви за забава в размер на 15 374,90 лв. за данъчни периоди 2020 г. и 2021 г.

В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК е постъпила жалба с вх. № 53 – 06 – 14454 от 17.12.2024 г. по регистъра на ТД на НАП – С. и с вх. № 23–22–19 от 07.01.2025 г. по регистъра на дирекция ОДОП.

С решение № 508 от 22.05.2025 г. директорът на ДОДОП е обявил РА за нищожен, след като е приел, че е налице съществен порок, касаещ валидността на акта, изразяващ се в липса на материална компетентност ма издалия го орган. Решаващият орган е приел, че неправилно е извършено изземването на преписката по реда на чл. 7, ал. 3 ДОПК, защото ревизионното производство е започнало въз основа на ЗВР № Р-2222-19230-05836-020-001 от 05.10.2023 г., издадена от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед № РД-01-849 от 31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С.. С решение № Р-2222-19230-05836-098-001 от 15.11.2023 г., издадено от Е. М. Н., на длъжност директор на ТД на НАП С. за изземване разглеждането и решаването на преписка, правомощията по разглеждане и решаването на преписката на „СТРОЙМАСТЪР“ ЕООД са иззети от Х. Б. М. във връзка с преназначаването му на длъжност заместник-директор на ТД на НАП С. със Заповед №1502/02.11.2023 г., считано от 03.11.2023 г. и ангажираната с това обективна и трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения. Правомощията са възложени на К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството ѝ на възлагащ орган.

За да издаде обжалваното решение ответникът се е позовал на Тълкувателно решение № 5 от 22.06.2015 г. на ОСС от I и II колегии на ВАС по тълкувателно дело № 4/2014 г., в което е посочено, че органът по приходите разполага с материална компетентност в териториалния ѝ обхват, придобита по нормативен път по силата на чл. 12 и чл. 7, ал.1 ДОПК. На следващо място е посочено, че чл. 7, ал. 1 ДОПК сочи, че длъжностните нива в НАП не са обвързани с функцията орган по приходите, поради което промяната в длъжността и то в рамките на същата териториална дирекция не води до отпадане на компетентността на органа по приходите. Както ДОПК, така и ЗНАП, не регламентират компетентност по степен за възложителя на ревизията, поради което с назначаването му на друга длъжност в същата дирекция не отпада нито материалната, нито териториалната му компетентност на орган по приходите. Този извод е формиран и в Решение №1316/06.02.2024 г., постановено по адм. дело №12245/2023 г. по описа на ВАС, в което изрично е уточнено, че в понятието „трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения“ по смисъла на чл. 7, ал. 3 от ДОПК не попада промяната в длъжността или преназначаването от една длъжност на друга в рамките на приходната администрация, когато липсват доказателства, че лицето е загубило качеството си орган по приходите. В този смисъл са и Решение №3668/18.04.2022 г. по адм. дело №6851/2021 г., Решение №4634/ 16.05.2022 г. по адм. дело №13544/2020 г., Решение №818/26.01.2016 г. по адм. дело №6113/2015 г., Решение №13914/19.12.2016 г. по адм. дело №8843/2016 г., Решение №5006/21.04.2017 г. по адм. дело №10621/2016 г., Решение №6601/29.05.2017 г. по адм. дело №6333/2016 г. /всички по описа на

ВАС/ и др.

Следва обаче да се има предвид трайната практика на Върховен административен съд /ВАС/ по отношение обявяването на нищожност на оспорения акт от решаващия орган, според която това е изпълнение на правомощието му по чл. 155, ал. 4 от ДОПК, като се мотивира, че: „... тази разпоредба не прави разграничение относно причините за отмяна на първоначалния РА и постановяването на връщането за нова ревизия, а именно дали е поради това, че отмененият РА е нищожен или е поради това, че отмененият РА е незаконосъобразен“. Поддържа се тезата, че разпоредбата има предвид всяка незаконосъобразност на административния акт, като законодателят не е направил диференциране според тежестта на порока, който той съдържа. ВАС приема, че е недопустимо издаденият в изпълнение на решение по чл. 155, ал. 4 от ДОПК ревизионен акт да бъде повторно отменян с оглед забраната на чл. 155, ал. 5 от ДОПК. Според ВАС така се стига до провеждане на трето ревизионно производство, което е в нарушение на императивната норма на чл. 155, ал. 5 от ДОПК.

Не на последно място ответникът се е аргументирал защо приема нищожност, а не че РА е издаден при допуснати съществени процесуални нарушения, както и защо не връща преписката за органа, възложил ревизията, а именно, че евентуалната нова ревизия, която може да се възложи на „СТРОИМАСТЪР“ ООД ще се яви втора и последна като правна възможност за определяне на тези задължения и е необходимо прецизно спазване на процедурните правила при нейното извършване, както и на разпоредбите на материалния закон.

Директорът на ДОДОП не се е произнесъл по съществуването на установените публични задължения. В хода на настоящето производство са приети като писмени доказателства представените с жалбата, административната преписка и допълнително ангажираните от страните писмени документи.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в законоустановения срок, поради което е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Настоящият съдебен състав приема, че е налице правен интерес от обжалване на обявения за нищожен РА, тъй като за ревизираното лице текат нормативно предвидени срока.

Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от 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.

Изискванията /условията/ за действителност на административните актове са посочени в чл. 146 на АПК, като съгласно тях актът следва да е издаден от компетентен орган, в съответната форма и при спазване на процесуалноправните разпоредби по издаването му. да са спазени материалноправните разпоредби относно съдържанието му и да е съобразен с целта, която преследва законът. Съществено за обезпечаване валидността на ревизионния акт, законодателно е регламентирано всяка ревизия да бъде осъществена при изпълнение на определени процедури и спазване на процесуални условия. Процесуалните действия следва да бъдат изпълнени в цялост така, както са визирани в съответната законова норма. Неспазването или неизвършването на което и да било от предвидените действия, представляващи част от дадена цялостна процедура, може да засегне валидността на тези действия. Изискванията за съблюдаване на процесуалноправните норми и правила не са самоцелни. Правилата за възлагане на ревизии са предназначени да обезпечат от една страна, законосъобразното развитие на дадено административно производство. От друга страна те са насочени към защита правата и интересите на субектите и участниците в съответното

административно производство. Затова нарушаването на процесуалните правила на закона, свързани с възлагането на ревизиите, връчването на първата ЗВР, превъзлагането на друг орган по приходите, спирането и възобновяването като акт на ревизионното производство, се явяват съществени процесуални нарушения, които практически опорочават в цялост развитото се производство.

Като разгледа приложените по административната преписка писмени доказателства, настоящата инстанция констатира наличие на съществен порок, касаещ валидността на акта, изразяващ се в липса на материална компетентност на издалия го орган.

Изискването за компетентност на органа - издател на даден административен акт, е абсолютна предпоставка за правна валидност на последния. Липсата на компетентност никога не може да бъде преодоляна с последващи правни или процесуални действия, поради което винаги води до радикален порок, нарушаващ неговата правна валидност и обуславящ нищожността му. В този смисъл е налице константна практика на съдилищата, съгласно която всяка некомпетентност води до нищожност на административния акт. Нищожният административен акт не поражда правни последици, затова не е необходимо той да бъде отменян. Необходимо е само неговото прогласяване като такъв.

Разпоредбата на чл. 7, ал. 3 ДОПК, в сила от 1.01.2021 г. и приложима в настоящия случай, предвижда, че определен в закона горестоящ орган може да иземе разглеждането и решаването на конкретен въпрос или преписка от компетентния орган по приходите, съответно от публичния изпълнител, в случаите когато са налице основания за отвод или самоотвод, както и в случаите на трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения или невъзможност, произтичаща от промяна в длъжността на органа по приходите, съответно публичния изпълнител, водеща до отпадане на компетентността, и да възложи правомощията по разглеждането и решаването им на друг орган, съответно публичен изпълнител, равен по степен на този, от когото е иззета преписката или въпросът.

В решение № Р-2222-19230-05836-098-001 от 15.11.2023 г. на директора на ТД на НАП С. е посочил, че изземва правомощията по разглеждането и решаването на преписката от Х. Б. М., тъй като същият със Заповед № 1502 от 02.11.2023 г. на изпълнителния директор на НАП е преназначен на длъжността заместник – директор на ТД на НАП, считано от 03.11.2023 г., поради което е налице обективна и трайна невъзможност за изпълнение на служебните му задължения по изпълнение на правомощията на орган, възлагащ ревизии.

Съгласно чл. 7, ал. 1, т. 2 и т. 3 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП) органи по приходите са териториалните директори и техните заместници; главните директори на главните дирекции, директорите на дирекции, началниците на отдели и сектори.

Видно от посоченото решение на директора на ТД на НАП за изземване Х. Б. М. първоначално е заемал длъжност на орган по приходите, попадаща в хипотезата на чл. 7, ал.1, т. 3 ЗНАП, а след извършеното преназначаване – орган по приходите по чл. 7, ал. 1, т. 2 ЗНАП. Съгласно чл. 7, ал. 3 от ЗНАП изпълнителният директор и териториалният директор упражняват правомощията по чл. 7, ал. 3 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс и могат да оправомощават със заповед своите заместници или да определят други служители от агенцията да упражняват техни правомощия.

Следователно и съгласно установената съдебна практика, в частност в Решение №1316/06.02.2024 г., постановено по адм. дело №12245/2023 г. по описа на ВАС, понятието „трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения“ по смисъла на чл. 7, ал. 3 от ДОПК не попада промяната в длъжността или преназначаването от една длъжност на друга в рамките на приходната администрация, когато липсват доказателства,

че лицето е загубило качеството си орган по приходите. Следователно правилно и законосъобразно ответникът е приел, че РА е издаден от материално некомпетентен орган по приходите.

Настоящият съдебен състав не може да се съгласи с изводите на директора на ДОДОП, че РА следва да се обяви за нищожен и ревизията да не се върне на органа по възлагане на ревизия, тъй като при една нова ревизия лицето ще бъде поставено в неблагоприятно положение. Съгласно чл. 155, ал. 2, изр. 1 ДОПК решаващият орган може да потвърди, измени или отмени изцяло или частично РА в обжалваната част, което от своя страна означава, че директорът на ДОДОП няма правомощие да проглася акта за нищожен. В такъв случай той може да се възползва от правата си по чл. 155, ал. 4, т. 2 ДОПК, а именно да отмени акта изцяло или отчасти и преписката да се върне на органа, издал ЗВР, със задължителни указания за издаване на нов РА в случаи на допуснати съществени нарушения на процесуалните правила при извършване на ревизията, които не могат да се отстранят в производството по обжалването. Действително общите правила на АПК дават процесуалната възможност на административния орган при обявяване нищожност на индивидуален административен акт да издаде отново акта при спазване изискванията за компетентност, но производството по ДОПК изрично предвижда правомощията на решаващия орган и същите не могат да бъдат разширявани.

Независимо от горното, настоящият съдебен състав приема, че не може уважи жалбата с оглед въведената забрана в чл. 160, ал. 4, изр. 1 във връзка ал. 3 ДОПК, когато естеството на ревизионния акт не позволява решаването на делото по същество и при негова отмяна преписката да се върне на компетентния орган по приходите със задължителни указания по тълкуването и прилагането на закона. Още повече, че в случая решаващият орган не е изложил съображения по отношение на установените публични задължения на ревизираното лице.

По тези съображения жалбата следва да се отхвърли като неоснователна.

При този изход на спора следва да се уважи искането на ответника за присъждане на сторените съдебно-деловодни разноски и да се осъди „СТРОЙМАСТЪР“ ООД да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 4214,81 евро (8243,46 лева), определено съгласно с чл. 8, ал. 1 във връзка с чл. 7, ал.2, т.4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за възнаграждения за адвокатска работа, при материален интерес 94918,22 лв.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. последно от ДОПК, Административен съд – София град, III – то отделение, 8-ми състав,

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „СТРОЙМАСТЪР“ ООД, ЕИК[ЕИК] срещу ревизионен акт (РА) № Р – 2222–19230–05836–091-001 от 02.12.2024 г., издаден от К. Г. М., на длъжност началник на сектор „Ревизии“, възложил ревизията и Д. П. Д., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, обявен за нищожен с Решение № 508 от 22.05.2025 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ [населено място].

ОСЪЖДА „СТРОЙМАСТЪР“ ООД, ЕИК[ЕИК] да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 4214,81 (четири хиляди двеста и четиринадесет евро и осемдесет и един цента) евро.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му.

СЪДИЯ: