

РЕШЕНИЕ

№ 13726

гр. София, 22.04.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 71 състав, в
публично заседание на 19.03.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Слава Гьошева

при участието на секретаря Ася Лекова, като разгледа дело номер **2091** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от ДОПК.

Образувано е по жалба на „ГАЗ ЕНЕРДЖИ ФАЙНЕНС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], представлявано от управителя Т. Т., срещу Ревизионен акт № Р – 2221723000269 – 091 – 001/21.09.2023 г., поправен с Ревизионен акт за поправка на Ревизионен акт № П- 2221723183257-003-001/26.09.2023 г., издадени от И. Х. К. – орган, възложил ревизията и З. Тикова З., ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение № 44/11.01.2024 г. на директора на Дирекция "ОДОП" при ЦУ на НАП – С..

С ревизионния акт в оспорената част са установени задължения на „ГАЗ ЕНЕРДЖИ ФАЙНЕНС“ ЕООД по ЗДДС в общ размер от 289 066,24 лева главница в резултат от отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от "Панагюрска медна компания" АД за данъчни периоди от м. 02. 2020 г., м. 05.2020 г. и м.06.2020 г. и са начислени лихви за забава в общ размер от 79 384,28 лева, допълнително е начислен корпоративен данък за 2021 г. в размер на 30 168,41 лева и лихви в размер на 2833,94 лева. С жалбата се иска отмяна на ревизионния акт като незаконосъобразен и необоснован, издаден при нарушения на материалния закон и съществени процесуални нарушения. Правят се възражения, че не извършена насрещна проверка на доставчиците. Плащанията към доставчиците са извършени, като активите са закупени с цел развиване на дружеството в рудодобива, като за същите не са извършвани разходи за експлоатация и поддръжка. Посочва, че законодателят не изисква подписване на фактурите, послужило за основание на отказа на правото на приспадане на данъчен кредит. Съществените процесуални нарушения са по чл. 115, ал. 2 ДОПК. Представени са писмени бележки. Направено

е искане за присъждане на разноски по списък по чл. 80 от ГПК във вр. с чл. 144 от АПК.

В открити съдебни заседания дружеството жалбоподател се представлява от адв. Ж., който поддържа жалбата и моли да бъде уважена.

Ответникът – директорът на Дирекция "ОДОП" при ЦУ на НАП – С., чрез юрисконсулт С. прави искане за отхвърляне на жалбата като неоснователна и недоказана. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура не изпраща представител и не изразява становище по жалбата.

Съдът, въз основа на представените по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р – 2221723000269 – 020 – 001/18.01.2023 г., изменена със Заповед за изменение на Заповед за възлагане на ревизия № Р- 2221723000269 -020-002/21.04.2023 г., изменена със Заповед за изменение на Заповед за възлагане на ревизия № Р- 2221723000269 -020-003/17.05.2023 г., изменена със Заповед за изменение на Заповед за възлагане на ревизия № Р- 2221723000269 -020-004/22.05.2023 г., изменена със Заповед за изменение на Заповед за възлагане на ревизия № Р- 2221723000269 -020-005/13.06.2023 г., издадени от И. Х. К., на длъжност Началник сектор "Ревизии" в ТД на НАП – В. Т. е възложено извършване на ревизия на „ГАЗ ЕНЕРДЖИ ФАЙНЕНС“ ЕООД за установяване на задължения по ЗКПО за периода 01.01.2021 г.- 31.12.2021 г. и по ЗДДС за данъчни периоди от 01.04.2020 г. до 30.06.2020 г., от 01.01.2021 г. до 31.12.2022 г. и от 01.01.2023 г. до 31.03.2023 г. За ръководител на ревизията в ЗВР е посочена З. Тикова З., главен инспектор по приходите в ТД на НАП – В. Т., извършването на ревизията е възложено и на М. Х. М., главен инспектор по приходите в ТД на НАП – В. Т.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад № Р – 2221723000269 – 092 – 001/07.07.2023 г. Срещу ревизионния доклад е подадено възражение, което е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с Ревизионен акт № Р – 2221723000269 – 091 – 001/21.09.2023 г., поправен с Ревизионен акт за поправка на Ревизионен акт № П- 2221723183257-003-001/26.09.2023 г., издадени от И. Х. К. – орган, възложил ревизията и З. Тикова З., ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен на ревизираното лице на 26.09.2023 г., видно от представено по делото удостоверение за извършено връчване по електронен път.

При обжалване по административен ред ревизионният акт от 21.09.2023 г., поправен с ревизионен акт от 26.09.2023 г. е потвърден с Решение № 44/11.01.2024 г. на директора на Дирекция "ОДОП" при ЦУ на НАП– С., в частта, в която са установени задължения по ЗДДС за данъчни периоди м. 04.2020 г., м. 05.2020 г., м.06.2020 г., м.03.2021 г., м. 04. 2021 г., м. 05. 2021 г., м. 12. 2021 г.,м.01.2022 г., м.05.2022 г., м.09.2022 г., м.11.2022 г., м.12.2022 г. и м.03.2023 г., както и по ЗКПО за 2021 г. главница и лихви. Решението е връчено на дружеството на 12.01.2024 г. по електронен път съгласно представено удостоверение за активиране на електронната препратка към електронното съобщение./л.69/

По реда на чл. 156 от ДОПК е подадена жалба от „ГАЗ ЕНЕРДЖИ ФАЙНЕНС“ ЕООД срещу РА пред Административен съд София-град, във връзка с което е образувано настоящото съдебно производство.

В съдебното производство е приобщена преписката по издаване и оспорване по административен ред на атакувания РА, представени са писмени доказателства, назначена и изслушана е експертиза за изясняване на предмета на спора по делото.

При така изложената фактическа обстановка съдът приема от правна следното:

Жалбата е подадена от надлежна страна, в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, след изчерпване на

задължителното административно обжалване, поради което е допустима.

Съгласно разпоредбата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма и спазени ли са процесуалните и материално - правните разпоредби по издаването му.

Ревизионен акт № Р – 2221723000269 – 091 – 001/21.09.2023 г., поправен с Ревизионен акт за поправка на Ревизионен акт № П- 2221723183257-003-001/26.09.2023 г. са издадени от И. Х. К. на длъжност началник на сектор при ТД на НАП - В. Т. – орган, възложил ревизията и З. Тикова З., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП - В. Т. - ръководител на ревизията. Безспорно е, че горните лица изпълняват функции на органи по приходите в ТД на НАП – В. Т. във времето на провеждане на ревизионното производство. 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 „ГАЗ ЕНЕРДЖИ ФАЙНЕНС“ ЕООД са органи по приходите от ТД на НАП – С..

В случая със заповед № 3- ЦУ – 141/18.01.2023 г. на зам. изпълнителен директор на ТД на НАП./л.73/, на основание заповед № 3ЦУ-ОПР-22/22.08.2022 г. на изпълнителния директор на НАП /л.78/ за делегиране на правомощия по чл. 12, ал. 6 от ДОПК, са дерогирани общите правила за териториална компетентност на органите по приходите. Посочената разпоредба гласи, че "правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 не се прилагат за органи по приходите или публични изпълнители, определени от изпълнителния директор на Националната агенция за приходите или от оправомощен от него заместник изпълнителен директор". В заповед № 3- ЦУ – 141/18.01.2023 г. на заместник-изпълнителния директор на НАП е посочено, че определени със заповед № 3-ЦУ-3287/08.11.2021 г. и със заповед № 3-ЦУ-1997/04.11.2022 г. на заместник-изпълнителния директор на НАП служители на НАП са компетентни по отношение на включени в приложение към нея данъчно задължени субекти, сред които е и „ГАЗ ЕНЕРДЖИ ФАЙНЕНС“ ЕООД. В последната цитирана заповед са определени органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК, сред които са И. Х. К. – възложител на настоящата ревизия, и З. Тикова З. – ръководител на ревизията. Съгласно заповед № 3- ЦУ – 141/18.01.2023 г. на заместник-изпълнителния директор на НАП контролните производства следва да бъдат възложени от началниците на сектори, посочени в заповеди № 3-ЦУ-3287/08.11.2021 г. и със заповед № 3-ЦУ-1997/04.11.2022 г. на заместник-изпълнителния директор на НАП, и определени от директора на ТД на НАП – С. със заповеди № РД-01-787/08.11.2021 г. и с № РД-01-864 от 04.11.2022 г., издадени на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК. Съгласно т. 12 от последната заповед /л.70-72/ И. Х. К., на длъжност началник на сектор при ТД на НАП – В. Т., е оправомощен с функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК.

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. 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. Настоящият случай не покрива тази хипотеза поради липсата на представени заповеди за командироване на служители от ТД на НАП - В. Т. в ТД на НАП - С.. 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. 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 и заместник-изпълнителните директори на НАП, като упражняващи компетентност по отношение на всички ТД на НАП, по аргумент от нормата на чл. 10, т. 1 и т. 9, вр. с ал. 2 от Закона за НАП. С оглед на гореизложената нормативна уредба и по аргумент от нормата на чл. 112, ал. 2, т. 2 ДОПК изпълнителният директор и заместник-изпълнителните директори на НАП могат да възлагат ревизии, в който случай не се прилагат правилата на чл. 8 от ДОПК (съгласно чл. 112, ал. 3 ДОПК), но нямат правомощия да оправомощават друг орган да стори това, както е сторено в настоящия случай.

С издадената заповед № 3- ЦУ – 141/18.01.2023 г. на заместник-изпълнителния директор на НАП с функциите по чл. 112, ал. 2, т. 1 е оправомощен директорът на ТД на НАП – С.. На основание чл. 112, ал. 2, т. 1 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 - В. Т./ 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 по силата на заповед № РД-01-864 от 04.11.2022 г. на директора на ТД на НАП - С., с която е възложено извършването на процесната ревизия, не е предоставена надлежно компетентност за това на И. К., 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.

Отделно от гореизложеното, нормата на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, която е приложена в случая, 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. Т. да се възлага извършване на ревизия на дружество 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 изключението 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 са решения на Върховния административен съд № 4425 от 26.04.2023 г. по адм. д. № 7761/2022 г., № 2947 от 12.03.2024 г. по адм. дело № 8751/2023 г., № 2131 от 22.02.2024 г. по адм. дело № 6767/2023 г. и др.

На основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, ред. ДВ, бр. 82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г., ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение. Съгласно приетото с Тълкувателно решение № 5/13.12.2016 г. по тълк. дело № 10/2016 г. на ОСС от Първа и Втора колегия на ВАС, материалната компетентност за издаване на ревизионния акт по отношение на органа, който издава заповедта за възлагане на ревизията, произтича само по силата на закона - чл. 119, ал. 2 ДОПК, а не от заповедта на териториалния директор по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК. Поради това ненадлежното възлагане на ревизия на конкретен орган опорочава изначално материалната му компетентност да издаде РА по това конкретно ревизионно производство.

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.

Следователно оспорваният ревизионен акт от 21.09.2023 г., поправен с Ревизионен акт за поправка на Ревизионен акт № П- 2221723183257-003-001/26.09.2023 г. е нищожен, а жалбата срещу него е основателна. След обявяване на нищожността му, на основание чл. 160, ал. 5 от ДОПК, 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.

С оглед изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК заявеното от жалбоподателя искане за присъждане на разноски по делото е основателно за размер от 22 645 лв., формиран както следва: сумата от 50 лв. за държавна такса, 1595 лв. за платени възнаграждения за вещо лице за изготвяне на експертиза по делото, както и разноски за платено адвокатско възнаграждение, за което е представен договор, който има характер и на разписка за реалното заплащане на договорения размер от 21 000 лв., съгласно диспозитива на Тълкувателно решение № 6 от 06.11.2013 г. по тълк. д. № 6/2012 г., ОСГТК на ВКС.

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

РЕШИ:

ОБЯВЯВА ЗА НИЩОЖЕН Ревизионен акт № Р – 2221723000269 – 091 – 001/21.09.2023 г., поправен с Ревизионен акт за поправка на Ревизионен акт № П- 2221723183257-003-001/26.09.2023 г., издадени от И. Х. К. – орган, възложил ревизията и З. Тикова З., ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение № 44/11.01.2024 г. на директора на Дирекция "ОДОП" при ЦУ на НАП – С..

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 „ГАЗ ЕНЕРДЖИ ФАЙНЕНС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], сумата от 22 645 (двадесет и две хиляди шестстотин четиридесет и пет) 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: