

РЕШЕНИЕ

№ 2483

гр. София, 15.04.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав,
в публично заседание на 20.02.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Радина Карамфилова

при участието на секретаря Илияна Тодорова, като разгледа дело номер **11273** по описа за **2022** 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 „Елит-КНС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление в [населено място], представлявано от управителя К. Н. С., чрез адв. М. К., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221421004267-091-001/03.08.2022 г., издаден от В. А. Н. – орган, възложил ревизията, и Р. Д. Д. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1701/24.10.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. (ДОДОП С.) при ЦУ на НАП.
С жалбата се навеждат доводи за незаконосъобразност на РА поради допуснати процесуални нарушения в ревизионното производство, състоящи се в нарушаване на принципите на обективност и безпристрастност, както и формиране на изводи за липса на доставка при формално и непълно обсъждане на доказателствата. Жалбоподателят твърди, че е представил всички необходими доказателства, въз основа на които се установява вида на стопанската операция, предмета на сделката, страните по нея, данъчната основа, данъчното събитие и дължимия данък, както и извършеното плащане. Подчертава се, че представените доказателства не се оспорват от органите по приходите досежно тяхното авторство и съдържание, нито достоверността им е опровергана чрез годни доказателствени средства. Твърди се, че мотивите на органите по приходите за участие на жалбоподателя в измама не са доказани от същите и се позовава на практика на Съда на ЕС по обединени дела № С-80/11 и С-142/11, както и по дело № С-446/15. Моли за отмяна на РА като

незаконосъобразен и за присъждане на направените по делото разноски.

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

Ответникът – директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, се представлява по делото от юрк. И., 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 юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура не изпраща представител и не дава становище по 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 за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221421004267-020-001 от 27.07.2021 г. е възложено извършването на ревизия на „Елит-КНС“ ЕООД за задължения за данък върху добавената стойност за периодите от 01.06.2020 г. до 30.06.2021 г. ЗВР е връчена по електронен път на 28.07.2021 г., следователно срокът за извършването ѝ изтича на 28.10.2021 г. (3 месеца от връчване на заповедта).

На основание чл. 34, ал. 1, т. 1 от ДОПК ревизионното производство е спирано със заповеди № Р-22221421004267-023-001/24.08.2021 г.; № Р-22221421004267-023-002/24.09.2021 г.; № Р-22221421004267-023-003/20.10.2021 г.; № Р-22221421004267-023-004/19.11.2021 г.; № Р-22221421004267-023-005/20.12.2021 г., поради отпуск по болест на Т. Н. И., която е член на ревизиращия екип. В тази връзка на основание чл. 35 от ДОПК производството е възобновено със заповеди № Р-22221421004267-143-001/17.09.2021 г.; № Р-22221421004267-143-002/18.10.2021 г.; № Р-22221421004267-143-003/16.11.2021 г.; № Р-22221421004267-143-004/16.12.2021 г.; № Р-22221421004267-143-005/17.01.2022 г. Със Заповед за изменение на ЗВР (ЗИЗВР) № Р-22221421004267-020-002 от 21.01.2022 г. към ревизиращия екип е добавен Ч. И. Върбов, главен инспектор по приходите в ТД на НАП - В. Т.. Със ЗИЗВР № Р-22221421004267-020-003/08.03.2022 г. срокът за извършване на ревизията е продължен до 08.04.2022 г. Със ЗИЗВР № Р-22221421004267-020-004/28.03.2022 г. от ревизиращия екип е изключена Т. Н. И., главен инспектор по приходите в ТД на НАП - В. Т.. Със ЗИЗВР № Р-22221421004267-020-005/08.04.2022 г. срокът за извършване на ревизията е продължен до 05.05.2022 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221421004267-092-001/26.05.2022 г., връчен по електронен път на 26.05.2022 г. Срещу РД е подадено възражение, което е прието за неоснователно.

На основание чл. 34, ал. 1, т. 1 от ДОПК ревизионното производство е спряно със заповед № Р-22221421004267-023-006/14.07.2022 г. поради отпуск по болест на Р. Д. Д., която е ръководител на ревизията. Посочено е, че участието на Р. Д. Д. в ревизията е наложително с оглед обсъждането на възражението срещу РД и издаването на законосъобразен РА. На основание чл. 35 от ДОПК ревизионното производство е възобновено със заповед № Р-22221421004267-143-006/25.07.2022 г.

Заповедите за възлагане на ревизията, за изменение на заповедта за възлагане на ревизията, за спиране и за възобновяване на ревизията са издадени от В. А. Н., на длъжност началник на сектор при ТД на НАП В. Т.. Същият е оправомощен да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със

Заповед № 3-ЦУ-ОПР-2 от 19.04.2021 г. на изпълнителния директор на НАП; Заповед № ЗЦУ-1659 от 05.05.2021 г. на заместник-изпълнителния директор на НАП; Заповед № РД-01-287 от 10.05.2021 г. на директора на ТД на НАП - С.; Заповед № ЗЦУ-2758/27.07.2021 г. на заместник-изпълнителния директор на НАП.

Ревизията приключва с РА № Р-22221421004267-091-001/03.08.2022 г., издаден от В. А. Н., на длъжност началник на сектор при ТД на НАП - В. Т. – орган, възложил ревизията, и Р. Д. Д., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП - В. Т. – ръководител на ревизията. С РА са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) в размер на 119 769,16 лева главница и 18 462,88 лева лихва, или общо 138 232,04 лева, които произтичат от непризнат данъчен кредит по фактури, издадени от „ВОЛАРИС“ ЕООД /понастоящем „ВОЛПРАЙМ“ ЕООД/, ЕИК[ЕИК], „АЙКОН ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД /понастоящем „АМАРИДЖА“ ЕООД/, ЕИК[ЕИК], и „ГАРАНТ АУТО ТРАНС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], за данъчни периоди м. 07.2020 г., м. 08.2020 г., м. 09.2020 г., м. 11.2020 г., м. 03.2021 г., м. 04.2021 г. и м. 06.2021 г. РА е връчен на ревизираното лице на 04.08.2022 г., видно от представено по делото удостоверение за извършено връчване по електронен път.

РА е оспорен по административен ред съгласно чл. 152 и сл. от ДОПК пред директора на ДОДОП С. при ЦУ на НАП, който го е потвърдил изцяло с Решение № 1701/24.10.2022 г. Решението е издадено за директора на ДОДОП С. от заместник-директора съгласно заповед за заместване № ЗЦУ-1891/21.05.2021 г. на изпълнителния директор на НАП, във връзка със Заповед № 13817/19.10.2022 г. на изпълнителния директор на НАП за ползване на отпуск от директора на ДОДОП С. в периода 21.10.2022 г. – 28.10.2022 г. Решението е връчено на дружеството на 24.10.2022 г. по електронен път съгласно представено удостоверение за активиране на електронната препратка към електронното съобщение.

По реда на чл. 156 от ДОПК е подадена жалба от „Елит – КНС“ 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, назначени и изслушани са експертизи за изясняване на предмета на спор по делото.

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 изцяло потвърден с решението на директора на ДОДОП. 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.

РА № Р-22221421004267-091-001/03.08.2022 г. е издаден от В. А. Н., на длъжност началник на сектор при ТД на НАП - В. Т. – орган възложил ревизията и Р. Д. Д., 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 „Елит – КНС“ ЕООД са органи по приходите от ТД на НАП – С..

В случая със заповед № 3-ЦУ-2578/27.07.2021 г. на заместник-изпълнителния директор на НАП, на основание заповед № ЗЦУ-ОПР-2/19.04.2021 г. на изпълнителния директор на НАП 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-2578/27.07.2021 г. на заместник-изпълнителния директор на НАП е посочено, че определени със заповед № 3-ЦУ-1659/05.05.2021 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 „Елит – КНС“ 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 В. А. Н. – възложител на настоящата ревизия, и Р. Д. Д. – ръководител на ревизията. Съгласно заповед № 3-ЦУ-2578/27.07.2021 г. на заместник-изпълнителния директор на НАП контролните производства следва да бъдат възложени от началниците на сектори, посочени в заповед № 3-ЦУ-1659/05.05.2021 г. на заместник-изпълнителния директор на НАП, и определени от директора на ТД на НАП – С. със заповед № РД-01-287/10.05.2021 г., издадена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК. Съгласно т. 8 от последната заповед В. А. Н., 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 № З-ЦУ-2578/27.07.2021 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-01-287/10.05.2021 г. на директора на ТД на НАП - С., с която е възложено извършването на процесната ревизия, не е предоставена надлежно компетентност за това на В. Н., 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 унищожяеми 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 унищожяем. 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

последници. 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 РА 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 8355 лв. Ответникът следва да му заплати сумата от 50 лв. за държавна такса, 4305 лв. за платени възнаграждения за вещи лица за изготвяне на експертизи 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 4000 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

Р Е Ш И:

ОБЯВЯВА ЗА НИЩОЖЕН Ревизионен акт № Р-22221421004267-091-001/03.08.2022 г., издаден от В. А. Н., на длъжност началник на сектор при ТД на НАП - В. Т. – орган, възложил ревизията, и Р. Д. Д., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП - В. Т. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1701/24.10.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при ЦУ на НАП, по жалба на „Елит-КНС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица]

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 „Елит-КНС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], сумата от 8 355,00 (осем хиляди триста петдесет 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: