

РЕШЕНИЕ

№ 14984

гр. София, 01.05.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 55 състав, в
публично заседание на 15.04.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Диана Стамболова

при участието на секретаря Антонина Бикова и при участието на прокурора Мария Николова, като разгледа дело номер **11568** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 226 от Административно-процесуалния кодекс (АПК) вр. с чл. 156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е след като с решение №12149/12.11.2024г. по адм.дело № 6646/2024г. по описа на ВАС е отменено решение №5065/14.05.2024г. по адм. дело № 7529/2023г. по описа на Административен съд София – град и делото е върнато за ново разглеждане от друг съдебен състав на АССГ по жалба от „Лиона“ ЕООД- [населено място], представлявано от управителя Х. В. И., чрез адв. Г. М. срещу Ревизионен акт № Р – 22220220005941–091– 001/12.09.2022 г., издаден от Х. Б. М. – орган, възложил ревизията и Р. Т. З., ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение № 338/16. 03. 2023 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С.. С ревизионния акт в оспорената част са установени задължения на „Лиона“ ЕООД по ЗДДС в общ размер от 257 759.95 лева главница в резултат от отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „Сердика 2011“ ЕООД, „Ти Груп Строй БГ“ ЕООД, „Сънимакс 2015“ ЕООД, „Булмак Еи Строй“ ЕООД и „Емо Бе Ге Ауто Груп“ ЕООД за данъчни периоди от м. 02. 2018 г. до м. 10. 2019 г. и м. 12. 2019 г. и са начислени лихви за забава в общ размер от 84 494.37 лева. Жалбоподателят излага доводи, че оспореният РА е незаконосъобразен и необоснован, поради издаването му в противоречие със събраните в хода на ревизията писмени доказателства, при нарушения на материалния закон и съществени процесуални нарушения. Твърди, че органите по приходите не са изяснили всички обстоятелства от значение за установяване на публичните му задължения, което от своя страна е довело до погрешни фактически и правни изводи. Счита, че са налице всички материалноправни предпоставки за възникване на правото на данъчен кредит по спорните фактури. Моли да бъде отменен като

незаконосъобразен и необоснован обжалвания РА. Жалбоподателят излага допълнително аргументи за нищожност на оспорения РА, тъй като е издаден от некомпетентни органи по възлагане на ревизия по чл. 119, ал. 2 от ДОПК и при липса на доказателства за изземване на преписката от първоначално определения орган по приходите, на когото е възложено извършване на ревизията на „Лиона“ ЕООД.

В съдебно заседание и по същество на спора, жалбоподателят, чрез процесуалния си представител поддържа жалбата на изложените в нея подробни съображения. Претендира присъждане на сторените съдебни разноски.

Ответната страна Директорът на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, становищата на страните и съобрази приложимия закон, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22220220005941-020-001/30.09.2020г., връчена на 16.11.2020г., изменена със Заповеди за изменение на ЗВР № Р-22220220005941-020-002/16.02.2021г. и № Р-22220220005941-020-003/15.03.2021г., издадени от Е. М. С., на длъжност Началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП – С., определена да упражнява функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК въз основа на Заповед №РД-01-128/18.02.2020г. на Директора на ТД на НАП – С., е възложено извършване на ревизия на „Лиона“ ЕООД за установяване на задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01.02.2018г. до 31.12.2019г. Със ЗВР за ръководител на ревизията е определена Р. Т. З., главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С., извършването на ревизията е възложено и на Д. П. Д., главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад № Р-22220220005491-092-001/05.08.2021г. от Р. Т. З., главен инспектор по приходите /ръководител на ревизията/ и Д. П. Д., главен инспектор по приходите в ТД на НАП – С.. Срещу РД не е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с Ревизионен акт № Р-22220220005941-091-001/12.09.2022г., издаден от Х. Б. М., орган, възложил ревизията и от Р. Т. З., ръководител на ревизията.

Със Заповед № РД-01-466/27.06.2022г. на директора на ТД на НАП – С. са отнети функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК на Е. М. С., на длъжност началник на сектор „Ревизии“, отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С., считано от 27.06.2022г.

С Решение №Р-22220220005941-098-001/27.06.2022 г. на директора на ТД на НАП – С. за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка, ревизионното производство е иззето и превъзложено на Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С..

С ревизионния акт в оспорената част са установени задължения на „Лиона“ ЕООД по ЗДДС в общ размер от 257 759.95 лева главница в резултат от отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „Сердика 2011“ ЕООД, „Ти Груп Строй БГ“ ЕООД, „Сънимакс 2015“ ЕООД, „Булмак Еи Строй“ ЕООД и „Емо Бе Ге Ауто Груп“ ЕООД за данъчни периоди от м. 02. 2018 г. до м. 10. 2019 г. и м. 12. 2019 г. и са начислени лихви за забава в общ размер от 84 494.37 лева.

РА е оспорен по реда на чл. 152 и следващите от ДОПК пред директора на ДОДОП – С., във връзка с която е постановено Решение № 338/16.03.2023 г., с което е потвърден.

РА е оспорен по съдебен ред с жалба вх. № 53-04-388/31.05.2023г., подадена чрез ДОДОП – С. до АССГ.

С решение №5065/14.05.2024г. по адм. дело № 7529/2023г. по описа на Административен съд София – град е обявена нищожността на РА.

С решение №12149/12.11.2024г. по адм.дело № 6646/2024г. по описа на ВАС е отменено решение №5065/14.05.2024г. по адм. дело № 7529/2023г. по описа на Административен съд София – град и делото е върнато за ново разглеждане от друг съдебен състав на АССГ. ВАС е дал указания при новото разглеждане на делото, първоинстанционния съд да укаже на директора на дирекция „ОДОП“ - С. да представи Решение № Р– 22220220005941–098– 001/27.06.2022г. както и доказателства за основанията за изземване на правомощия и след това да обоснове изводи за компетентността на Х. Б. М. да издаде процесния РА.

При повторното разглеждане на делото ответникът е представил Решение за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка №Р–22220220005941–098– 001/27.06.2022г., издадено от директора на ТД на НАП – С., с което във връзка със Заповед № РД– 01–466/27.06.2022г. на директора на ТД на НАП – С. за отнемане функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК на Е. М. С., на длъжност началник на сектор „Ревизии“, считано от 27.06.2022г., както и на основание чл.7, ал.3 от ДОПК, ревизионното производство е иззето и превъзложено на Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С..

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи по съществото на правния спор:

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на РА включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

Съобразно чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, компетентен да издава заповеди за възлагане на ревизия (ЗВР) е органът по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция. Съгласно чл. 6, ал. 3 от Закона за Националната агенция по приходите (ЗНАП) териториалните дирекции установяват публичните вземания за данъци, за задължителни осигурителни вноски и други публични вземания, възложени им със закон, както и обезпечават и събират публичните вземания. Дейността на всяка териториална дирекция се организира и ръководи от териториален директор, в чиято компетентност по аргумент от чл. 11, ал. 1, т. 4 във вр. с ал. 3 от ЗНАП се включва правомощието да организира и ръководи възлагането и извършването на проверки и ревизии. В рамките на това правомощие е и установеното в чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК негово задължение да определи орган по приходите, който да възлага ревизии. Нормата на чл. 7, ал. 1 от ЗНАП сочи кои от длъжностите в структурата на НАП са органи по приходите, а правомощията им са регламентирани в чл. 12, ал. 1 от ДОПК.

Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК е предвидено РА да се издава от органа възложил ревизията и ръководителя на ревизията. В Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016г. по т. д. № 10/2016г. на ВАС изрично е прието, че "за да е налице валидно издаден РА в общата хипотеза на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, последният следва да е издаден съвместно от две лица: 1. от органа, имащ качеството на "възложил ревизията", определен за това с акт на директора на компетентната териториална дирекция и 2. от орган по приходите, определен за ръководител на ревизията със заповедта за възлагането на същата. Единият е определен по силата на закона и заповедта на териториалния директор чл. 112, ал. 2, т. 1 във вр. с чл. 119, ал. 2 ДОПК, а другият - от първия, въз основа на заповедта за възлагане на ревизия чл. 113, ал. 1, т. 2 ДОПК.

От разпоредбата на чл. 7, ал. 3 от ДОПК следва правилото за неизменност на компетентния орган по приходите за разглеждане и решаване на конкретен въпрос или преписка. Изключението от това правило е изземването на разглеждането и решаването на въпроса/преписката и възлагането

им на друг орган. Предпоставките за изземване на производството са изчерпателно изброени: наличие на основания за отвод или самоотвод, трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения и невъзможност за изпълнение на служебните задължения, произтичаща от промяна в длъжността на органа по приходите, водеща до отпадане на компетентността. Правомощието да промени компетентния орган е на определен в закона горестоящ орган, като при действието на чл. 7, ал. 3 от ЗНАП правомощието по чл. 7, ал. 3 ДОПК е част от компетентността на изпълнителния и на териториалния директор или на определени от тях служители на агенцията.

В случая, не се доказва, независимо от разпределената доказателствена тежест на страните, че административната преписка е в цялост, относно изпълнение на законовите изисквания при издаването на акта, в т. ч. и досежно компетентността на органа: поради каква причина се е наложила смяна на органа по приходите, възложил процесната ревизия. Липсват мотиви, които да бъдат предмет на съдебен контрол, което само по себе си представлява процесуално нарушение, доколкото лишава жалбоподателя от възможността да се защитава в рамките на развитото се административно производство, а на съда от дължимата проверка за компетентност. Следва да се има предвид, че нормата на чл. 7, ал. 3 от ДОПК е специална и допуска изземване на компетентност само в строго определени случаи и служи като гаранция, че ревизионните актове се издават при условията на обективност, безпристрастност и законосъобразност.

За обратния извод не може да се черпят аргументи и от новата редакция на чл. 7, ал. 3 от ДОПК, в сила от 01.01.2021г., в която е добавена хипотеза, допускаща изземване на ревизионната преписка при "невъзможност (за изпълнение на служебните задължения), произтичаща от промяна в длъжността на органа по приходите, съответно публичния изпълнител, водеща до отпадане на компетентността." Промяната в длъжността на органа следва да води до отпадане на компетентността на приходния орган за извършване на определените действия, каквито доказателства също не са ангажирани от ответника по настоящото дело. Само тогава промяната в длъжността ще бъде основание за изземване на преписката. Но дори и в този случай е необходимо издаване на нарочен акт с излагане на мотиви с оглед процесуална гаранция за жалбоподателя за еднакво третиране със сходни случаи.

След като решението за изземване на конкретната преписка от първоначално определения орган по приходите, които е възложил процесната ревизия на „Лиона“ ЕООД, е издадено без да са налице основанията за изземване, посочени в текста на закона, то следва да се приеме, че органът по приходите, подписал РА в качеството „Началник на сектор“, възложил ревизията, въз основа решението за изземване на правомощия, не притежава съответната материална компетентност. 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.

В конкретния случай не се доказва по делото, при условията на пълно и главно доказване, именно законоустановено отсъствие на Е. М. С., на длъжност началник на сектор „Ревизии“ – началник сектор "Ревизии" към датата на Решение за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка №Р-22220220005941-098-001/27.06.2022г.

Страната, която носи доказателствената тежест за удостоверяване компетентността на органите по приходите, издали процесния РА, както и законовите изисквания при издаването му, съгласно чл. 170, ал. 1 от АПК във вр. с §2 от ДР на ДОПК, а именно - Директорът на Дирекция ОДОП – С. – не е представила доказателства за отсъствие/обективна невъзможност за изпълнение на служебните задължения на Е. М. С. - началник сектор "Ревизии" при ТД на НАП – С..

Трайната съдебна практика приема, че за да е изпълнен фактическия състав на "заместването"

следва да са налице кумулативно следните предпоставки:

1. Изрична писмена заповед, издадена от съответния компетентен според спецификата на случая административен орган, с която да е определено лицето, което ще изпълнява функциите на отсъстващия титуляр на длъжността,
2. Доказателства за отсъствие/обективна невъзможност за изпълнение на възложените функции, на титуляря на длъжността, съобразно и Тълкувателно решение № 4 от 22.04.2004 г. на ВАС по д. № ТР-4/2002 г.

Съдът намира, че липсват каквито и да е доказателства за изпълнение на фактическия състав на заместването. Доказателствената тежест за установяване компетентността на органите по приходите възложили и извършили процесната ревизия е изцяло в компетентността и задължението на ответника по делото – Директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място]. А такива доказателства в конкретния случай не са представени по отношение на извършеното заместване на един орган по приходите с друг, от което може да бъде изведен и обоснован извод, в съответствие с приложимия закон - ДОПК, че процесната ревизия е извършена в противоречие с нормите на ДОПК, установяващи реда и начина на възлагане на ревизия и определяне на органите по приходите, които ще извършват ревизията, както и ще съставят и подписват РА.

Горното становище се споделя изцяло и от Върховен административен съд в своята константна практика – напр. Решение № 3424 от 20.03.2024 г. на ВАС по адм. д. № 9516/2023 г., VIII о., Решение № 1316 от 06.02.2024 г. на ВАС по адм. д. № 12245/2023 г., VIII о., Решение № 217 от 10.01.2024 г. на ВАС по адм. д. № 7033/2023 г., I о., Решение № 12746 от 18.12.2023 г. на ВАС по адм. д. № 6112/2023 г., VIII о., Решение № 12036 от 06.12.2023 г. на ВАС по адм. д. № 6169/2023 г., VIII о., Решение № 5206 от 17.05.2023 г. на ВАС по адм. д. № 9474/2022 г., VIII о., Решение № 6628 от 02.06.2021 г. на ВАС, постановено по адм. д. № 1334/2021 г., Решение № 4670 от 13.04.2021 г. на ВАС по адм. д. № 10145/2020 г., VIII, Решение № 15966 от 22.12.2017 г. на ВАС по адм. д. № 13033/2016 г., VIII о., и много други.

С оглед на всички гореизложено, процесният РА е издаден от некомпетентен орган по чл. 119, ал. 2 от ДОПК и следователно същият е нищожен. 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.

Съгласно разпоредбата на чл. 160, ал. 5 от ДОПК при обявяване на ревизионен акт за нищожен от съда се прилага чл. 173, ал. 2 от АПК. В чл. 173, ал. 2 от АПК е предвидено, че извън случаите по ал. 1, както и когато актът е нищожен поради некомпетентност или естеството му не позволява решаването на въпроса по същество, съдът изпраща преписката на съответния компетентен административен орган със задължителни указания по тълкуването и прилагането на закона. Въз основа на горното административната преписка следва да бъде изпратена на

компетентния орган по приходите при ТД на НАП – С., който да съобрази при произнасянето си дадените по-горе указания по тълкуването и прилагането на закона.

При този изход на спора на жалбоподателя се дължат разноси, които са претендирани своевременно и следва да бъдат присъдени в общ размер на 8050 лева, в това число 50 лева държавна такса, 8000 лева адвокатско възнаграждение за първото разглеждане на делото, съгласно представен списък на разноските и доказателства за тяхното изплащане. Съдът намира за неоснователно направеното възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение с оглед обема и сложността на осъществяваната правна помощ.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Съдът

Р Е Ш И :

ОБЯВЯВА НИЩОЖНОСТТА на Ревизионен акт № Р-22220220005941-091-001/12.09.2022г., потвърден с Решение № 338/16.03.2023г. на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С., с който на „Лиона“ ЕООД са установени задължения по ЗДДС в размер на 342 254,32 лева, в това число главница 257 759.95 лв. и лихви за забава в размер на 84 494.37 лева.

ИЗПРАЩА на основание чл. 173, ал. 2 от АПК, вр. чл. 160, ал. 5 от ДОПК, делото като административна преписка на Директора на Териториална дирекция на НАП–С., който следва да съобрази съдържащите се в мотивите на настоящия съдебен акт задължителни указания по тълкуването и прилагането на закона.

ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - [населено място] при ЦУ на НАП да заплати на „Лиона“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], вх. „Г“, ет. 3, представлявано от управителя Х. В. И. сумата от 8050 /осем хиляди и петдесет/ лева съдебни разноси.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването на страните за изготвянето му.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: