

# РЕШЕНИЕ

№ 8382

гр. София, 12.06.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 74 състав,**  
в публично заседание на 03.06.2024 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Младен Семов**

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **264** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от Данъчно-осигурителният процесуален кодекс/ДОПК/.

Образувано е по жалба на „Строй Транс 2015“ ЕООД ЕИК[ЕИК], с адрес: [населено място] [улица], представлявано от Т. А. – управител, срещу РА № Р-22221123001755-091-001/21.08.2023 г., издаден от Н. К. Ж., в качеството и на орган, възложил ревизията и С. З. Ч., ръководител на ревизионния екип – и двамата служители в ТД на НАП – Б., потвърден с Решение № 1573/03.11.2023 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика /ОДОП/ при ЦУ на НАП, с който по отношение на жалбоподателя са установени задължения по Закона за данъка върху добавената стойност/ЗДДС/ по конкретно посочени данъчни периоди.

Твърди се, че Решението с което е потвърден РА е издадено в противоречие с материално правните разпоредби на закона и на обстоятелствата от обективната действителност, съотносими към процесния случай. Сочи, че с доставчика е сключен договор и анекс към него, като по повод договора, е издадена и процесията фактура. Сочи, че въпреки да не е било направено авансово плащане, то това не водело до наличие на основание за отказване на правото на приспадане на данъчен кредит, доколкото работата - предмет на фактурата, е завършена и предадена, преди да бъде възложена ревизия. Твърди, че РА е неправилен и незаконосъобразен, както използваните от актосъставителите правни норми не били относими към фактическата обстановка. Налице била ситуация, при която на дружеството се начислявала лихва, без да е налице основно задължение. В РД и РА не били налице мотиви или основания

за неправомерно ползван данъчен кредит за м . 12.2021 г. в размер на 122 000лв. С РА е направен извод за това, като липсвала обаче корекция на неправомерно ползвания данъчен кредит. Счита, че установените задължения са неправилни, като неправилно на дружеството са начислени допълнително ДДС и лихви за просрочие. Моли, ревизионен акт № Р-22221123001755-091-001/21.08.2023г., да бъде отменен изцяло, ведно със следващите се от него лихви, както и потвърждаващото го Решение № 1573/03.11.2023г. на директора на ОДОП - С..

Ответната страна – директора на дирекция ОДОП, не се предствлява. В представени писмени бележки от 04.04.2024 г. /л.468-470/, изразява становище по производството по реда на чл. 193, ал. 1 от ДОПК. Моли жалбата да бъде отхвърлена като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, не взема участие в производството.

В рамките на проверката по чл.158 от АПК, счита жалбата за редовна – като подадена в съответствие с изискванията за форма, съдържание и приложения. Същата е допустима, като подадена от активно легитимирано лице, в срока по чл.156 ал.1 ДОПК, срещу подлежащ на обжалване акт и при липса на отрицателни процесуални предпоставки по чл.159 АПК.

По съществуто на спора, с оглед предмета на служебна проверка, твърденията на страните, данните по преписката и събраните доказателства, съдът съобрази:

Ревизионното производство е започнало със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221123001755-020-001/28.03.2023 г./л.140/, издадена на основание чл. 112 и чл. 113 от ДОПК, от Н. К. Ж. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП-Б., оправомощен със Заповед №3-ЦУ-641/28.03.2023 г. /л.139/ и Заповед №3-ЦУ-3287/08.11.2021 г. /л.136-138/ и Заповед № РД-01-864/04.11.2022 г. на директора на ТД на НАП С. /л.134/.

Със своя Заповед № ЗЦУ-ОПР-9 от 21.05.2021г.(л.482-483), изпълнителния директор на НАП, на основание чл.12 ал.6 от ДОПК и чл.10 ал.8 и 9 от ЗНАП е определил Г. Д./зам.изпълнителен директор на НАП/: да определя органи по приходите за които не се прилагат правилата на чл.7 ал.1 и чл.8 ДОПК; при необходимост да нарежда служители от една ТД да преминат в друга; при необходимост да нарежда служители от една ТД на упражняват правомощия по отношение на лица за които компетентни съгласно чл.8 от ДОПК са органите на друга ТД, включително за части от работното време и без промяна мястото на работа.

Като следствие и със Заповед №3-ЦУ-3287/08.11.2021 г. на заместник - изпълнителния директор на НАП – Г. Д. /л.136-138/, на основание чл. 12 ал.6 ДОПК, са определени органи по приходите за които не се прилагат правилата на чл.7 ал.1 и чл.8 от ДОПК, сред които е и началник сектор „Ревизии“, при ТД на НАП –Б., възложила конкретната ревизия – Н. К. Ж..

Със Заповед № РД-01-864/04.11.2022 г. на директор на ТД на НАП – С. /л.134/ и на основание чл.11 ал.3 ЗНАП вр. чл.112 ал.2 т.1 от ДОПК и Заповед № 3-ЦУ-1997/04.11.2022 г. на заместник изпълнителния директор на НАП /л.479-481/, е разпоредено функциите на компетентен орган по чл.112 ал.2 т.1 от ДОПК, считано от 07.11.2022 г. да се изпълняват от поименно посочени служители за които съгласно заповед № 3-ЦУ-1997/04.11.2022 г. на зам.изпълнителния директор на НАП не се прилагат правилата на чл.7 ал.1 и чл.8 от ДОПК., като по т.1 от заповедта е посочен началник сектор „Ревизии“, при ТД на НАП – Б. – Н. К. Ж..

Със Заповед № 3-ЦУ-641/28.03.2023 г. на зам.изпълнителният директор на НАП

/л.139/, на основание чл.10 ал.9 от ЗНАП е разпоредено, служителите на НАП, посочени в Заповед №3-ЦУ-3287/08.11.2021 г. и Заповед №3-ЦУ-1997/04.11.2022 г., да осъществяват производствата по данъчно-осигурителен контрол по отношение на лица, посочени в приложение към настоящата заповед/сред които и жалбоподателят/, за които компетентна съгласно чл.8 е ТД на НАП – С., като контролните производства бъдат възложени от началниците на сектори, посочени в Заповед № 3-ЦУ-3287/08.11.2021 г. и Заповед №3-ЦУ-1997/04.11.2022 г. на зам.-изпълнителния директор на НАП и определени от директора на ТД-НАП С. със Заповеди № РД-01-787/08.11.2021 г. и № РД-01-864/04.11.2022 г.

Със Заповед № 3-ЦУ-1997/04.11.2022 г. на заместник-изпълнителния директор на НАП – З. Г. /л. 479-481/ на основание чл. 12 ал.6 ДОПК, са определени органи по приходите за които не се прилагат правилата на чл.7 ал.1 и чл.8 от ДОПК, като в същата изрично е посочено, че с нея НЕ СЕ отменя Заповед № 3-ЦУ-3287/08.11.2021 г. на заместник-изпълнителния директор на НАП – Г. Д..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221123001755-092-001/13.07.2023г., срещу който не е подадено възражение.

Ревизията приключва с РА №Р-22221123001755-091-001 от 21.08.2023 г., издаден от Н. К. Ж. - орган, възложил ревизията и С. З. Ч., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП Б. - ръководител на ревизията, връчен на 21.08.2023 г.

В рамките на ревизионното производство е установено и прието, че:

Дейността на „СТРОЙ ТРАНС 2015“ ЕООД е търговия на едро и дребно със строителни материали, за осъществяването на която същото разполага със складова база и офис в [населено място], [улица] необходимия персонал.

На дружеството са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения, в отговор на които са представени доказателства, описани в РД.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на

„СОНЯ КОМЕРС 2021“ ЕООД и „ЛЪКИ СТАР 83“ ЕООД, от които е установено, че:

-за данъчен период м. 12.2021 г. ревизираното дружество е

упражнило право на данъчен кредит в размер на 52 100,02 лв. по фактура

№0...01/28.12.2021 г., издадена от „СОНЯ КОМЕРС 21“ ЕООД, с предмет „по договор от 28.12.2021 г“. С него на дружеството е възложено в срок

до една година да извърши строителни и ремонтни дейности на два апартамента и гараж в сграда, находяща се в [населено място],[жк], [улица]срещу възнаграждение от 260 500,10 лв., без ДДС. Представени са оферта от 02.12.2021 г., протокол обр. 19 от 24.03.2022 г. за изпълнени СМР, в който са посочени вида и количеството на дейностите.

От управителя на „СТРОЙ ТРАНС 2015“ ЕООД писмено е заявено, че ремонтните дейности в апартаментите са завършени и същите са продадени. На дружеството „СОНЯ КОМЕРС 2021“ ЕООД не е платено, поради недовършен ремонт на гараж 13, находящ се в същата сграда.

Допълнително са представени и справка за наетите работници в „СОНЯ КОМЕРС 2021“ ЕООД и 35 броя касови бонове за плащане в брой общо на сумата от 312 600,15 лв.

След анализ на представените документи е прието, че доставката от „СОНЯ КОМЕРС 2021“ ЕООД е фиктивна. Посочено е, че от доставчика не са представени доказателства за кадрова и ресурсна обезпеченост за изпълнение на услугите. С протокол обр. 19 от 24.03.2022 г. са приети извършените дейности в пълен обем, което

противоречи на дадените обяснения за незавършен ремонт на гараж 13. Процесната фактура е издадена преди да е извършено плащане и преди да са изпълнени описаните в протокола дейности. Предвид това е отказано правото на данъчен кредит в размер на 52 100,02 лв. по процесната фактура, издадена от „СОНЯ КОМЕРС 2021“ ЕООД на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 9 от ЗДДС.

- за данъчен период м. 04.2023 г. ревизираното дружество е отразило в дневника си за покупки три кредитни известия към издадени фактури от „ЛЪКИ СТАР 83“ ЕООД. Фактурите са отразени в дневника за покупки на ревизираното дружество за м. 12.2021 г. и по тях е ползвано право на данъчен кредит в размер на 122 000,00 лв. От доставчика писмено е заявено, че издадените фактури на „СТРОЙ ТРАНС 2015“ ЕООД са сторнирани, поради недопускане в обектите за работа и предоговаряне на нови цени. Не са извършени доставки и не са направени плащания по трите фактури, издадени през м. 12.2021 г. За неправомерно ползваното право на данъчен кредит в размер на 122 000,00 лв. за периодите от 15.01.2022 г. до 15.05.2023 г. е определена лихва в размер на 21 212,12 лв.

С Определение № 2643/12.03.2024 г. е открито производство по оспорване автентичността на документи посочени по т.1, т. 2 и т. 3 от Молба на ответника от 16.02.2024 г. /л. 450/, чрез оспорване подписите на С. Г. и В. М. Х., в качеството им на представляващи дружеството „С. К.“ 21 ЕООД.

С Определение №3884/12.04.2024 г. е отменено протоколно Определение от 01.04.2024 г., с което е даден ход по същество на делото, като са дадени указания на ответника за отстраняване на констатираните нередовности. С Молба от 15.04.2024 г. /л.476 и сл./, в указания срок от страна на ответника са изпълнени указанията на съда, дадени с определение №3884/12.04.2024 г., като са приложени и:

- Докладна записка на директора на дирекция „Контрол“ при ЦУ на НАП № 93-00-2203/19.04.2021г. /л.487-491/;
- Писмо № 20-00-70/29.04.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП /л.484-486/.

Въз основа на установеното е необходимо да се отбележи:

Всяка некомпетентност по определение води до нищожност, без оглед на конкретните обстоятелства /виж т.1 от тълкувателно решение № 2/14.05.1991 г. по гр. д. № 2/1991 г. на ОСГК на ВС/.

„При оспорване на административният акт, преценката за нищожност се свежда до извеждането на един много тежък порок, тежък до степен да направи невъзможно съществуването на акта като такъв. Порокът е толкова тежък, че приравнява административния акт на „правно нищо“, на несъществуващ факт. След като нищожният акт не поражда валидни правни последици, той не би могъл да породи и валидни правни задължения“ /виж тълкувателно решение № 3 от 16.04.2013 г. по тълкувателно дело № 1/2012 г.,ОСК на ВАС/.

В същият тълкувателен акт на ВАС е цитирано решение на КС № 5/17.04.2007 г. по к.д. №11/2006 г., съгласно което „Прогресивният характер на легитимацията е възможност да се обжалват административните актове не само когато са налице пряко нарушени права, но и при предстоящо засягане на права.“.

По силата на чл.113 ал.4 от ДОПК,заповедта за възлагане на ревизия не подлежи на обжалване отделно от ревизионния акт.

Върховния административен съд е постановявал нееднократно, че съгласно изричния текст на чл. 113, ал. 4 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс заповедта за

възлагане на ревизия не подлежи на обжалване отделно от ревизионния акт. Следователно тя не е от кръга актове, които се атакуват отделно по съдебен ред, а би била предмет на разглеждане от административния орган и впоследствие от съда като част от задължителната процедура по издаване на ревизионен акт - като част от данъчно-осигурителния контрол, уреден в глава XV на ДОПК./ в този смисъл виж Определение № 8647 от 21.09.2007 г. на ВАС по адм. д. № 8333/2007 г., Определение № 6386 от 14.05.2010 г. на ВАС по адм. д. № 6349/2010 г., Определение № 12293 от 25.09.2013 г. на ВАС по адм. д. № 12088/2013 г., Определение № 794 от 23.01.2015 г. на ВАС по адм. д. № 106/2015 г., Определение № 13574 от 9.11.2017 г. на ВАС по адм. д. № 11859/2017 г./.

За действителността на обжалвания РА, съдът следи служебно. „При липса на доказателства за компетентност на лицето издало З., РА е нищожен и в тази насока е практиката на ВАС, тъй като определеният със същата заповед орган по приходите не разполага с компетентност да издаде ревизионния акт“. / Решение № 4152 от 15.04.2015 г. на ВАС по адм. д. № 7143/2014 г./ РА издаден въз основа на нищожна ЗВР следва да се счита за нищожен. /виж Решение № 5167 от 29.04.2020 г. на ВАС по адм. д. № 12851/2019 г./.

Следователно законсьобразността на Заповедта за възлагане на ревизия е предмет на съдебният контрол, дължим служебно от съда в съответствие с текста на чл.168 ал.1 АПК.

Съдебният анализ следва да се разгледа през призмата на конкретното засягане, но и с оглед предстоящото, бъдещо засягане /визирано в ТР № 3 от 16.04.2013 г. по тълкувателно дело № 1/2012 г.,ОСК на ВАС, чрез препратка към решение на КС № 5/17.04.2007 г. по к.д. №11/2006 г./ с оглед факта, че ЗВР е акта поставящ началото на ревизионното производство.

По силата на чл. 8 ал.1 т.3 от ДОПК компетентна териториална дирекция на Националната агенция за приходите относно производствата по този кодекс, освен ако е предвидено друго, е териториалната дирекция по седалището на местните юридически лица.

Съгласно нормата на чл.12 ал.6 изр.първо ДОПК изглежда е предвидено друго, а именно, че правилата на 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. С което е въведено изключение и дерогация на общото правило за местна компетентност съгласно чл.8 от Кодекса.

Следва да се посочи, че приложимият ДОПК регламентира два вида компетентност във връзка с правомощието да се образува ревизионно производство, посредством възлагането му със заповед:

От една страна е налице териториална компетентност, чиито обхват, а и дерогации бяха посочени по-горе.

От друга страна, е налице универсална компетентност,обхваща територията на цялата страна, всички лица, задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. Същата е обект на регламентация в текста на чл.112 ал.2 т.2 от ДОПК.

Позната е и т.нар извънредна компетентност, ад хок, възникваща съобразно реда и условието на чл.10 ал.9 ЗНАП, която също ще бъде обект на самостоятелен анализ в настоящият съдебен акт.

Така, извън т.нар. извънредна компетентност, очевидно е, че законодателят визира два различни типа компетентност, поради което и регламентира реда и условието за надлежното възникване и упражняване на всяка от тях, както и допустимите ограничения по отношение на всяка от тях.

За да възникне универсална компетентност за лице различно от изпълнителния директор на НАП или определен от него заместник, не е достатъчно само да бъде дерогирана местната компетентност, а следва да е налице валидно учредена универсална компетентност. Универсалната компетентност е обект на регламентация в ДОПК – т.е. предмет на самостоятелна нормативна уредба, която не може да бъде допълвана, променяна или преучредявана с административен акт.

Още с ТР № 4 от 22.04.2004г. по т.д. № 4 от 2002г. ОС на ВАС е посочено а практиката никога не е било и спорно, че „Компетентността на всеки административен орган е нормативно определена. Издаването на административен акт без необходимата компетентност води до нищожност на акта. В някои случаи нормативни актове предвиждат възможност компетентният орган да делегира на други, подчинени нему органи, да упражняват предоставените му правомощия“.

По силата на чл.112 ал.2 т.2 ДОПК, регламентираща универсалната компетентност за издаване за заповеди за възлагане на ревизия, ревизията може да се възлага от изпълнителния директор на Националната агенция за приходите или определен от него заместник изпълнителен директор - за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски.

Посочената норма предвижда изрична компетентност за възлагане на ревизия и по отношение на нея, кодекса не допуска изключение, такова, каквото е налице спрямо чл.7 ал.1 и чл.8 ДОПК посредством правилото на чл.12 ал.6 от с.з. Нещо повече - посочената норма на чл. 112 ал.2 т.2 следва да се схваща строго ограничително, в т.ч. и относно това кой може да възлага ревизия, респ. да слага начало на ревизионното производство по отношение на всички видове задължения и всички субекти.

По отношение на тази универсална компетентност, текста на чл.112 ал.3 ДОПК предвижда категорична дерогация от правилото на чл.8. Т.е. налице е универсална компетентност, териториалната не се прилага. С което още по-ясно е подчертан абсолютният и характер. Остава единственият възможен извод, че що се касае до изключителна компетентност, местната е непротивопоставима.

Така, от една страна кодекса ограничава действието на принципа на териториална компетентност по отношение на изпълнителния или определен от него, заместник изпълнителен директор, от друга страна – оправомощава изпълнителния директор с универсална компетентност, която може да делегира на свой заместник.

Предвид съдържанието и текста на горепосочените заповеди, по отношение на посочените в тях служители и с оглед правилото на чл.12 ал.6 ДОПК, следва да се приеме, че безспорно принципа на териториална компетентност е ограничен. Това обаче не означава възникване на универсална компетентност на посочените в заповедта лица. Дерогацията на една от двете компетентности, обаче, не води автоматично до придобиване на другата и обратното, върху каквато погрешна фикция е учредена компетентността в настоящият спор.

Предвид правилото на чл. 122 ал.2 т.2 ДОПК, не може да се приеме, че сама по себе си дерогацията на териториалната компетентност следствие от чл.12 ал.6 ДОПК поражда универсална компетентност. Както вече бе посочено, чрез референция към ТР № 4 от 2004г. на ВАС - компетентност възниква само когато е нормативно

предвидена.

В съдебната практика и в доктрината е безспорна постановката, че по своята същност компетентността бива персонална, териториална и материална. В хипотезата на чл.122 ал.2 т.2 от ДОПК и трите вида компетентност са налице и принадлежат само и единствено в полза на изпълнителният директор на НАП с възможност за делегиране на негов заместник.

Процесната ЗВР и последващите ЗИЗВР обаче са издадени от началник сектор „Ревизии“ в ТДНАП – Б., по отношение на юридическо лице със седалище и адрес на управление в [населено място]. Като резултат, с оглед императивното правило на чл.112 ал.2 т.2 ДОПК, което не може да бъде изменяно и то чрез административен акт, съдът приема, че посоченият орган не разполага с необходимата компетентност.

На следващо място:

Контролното производство е възложено чрез ЗВР издадена от Н. Ж. - началник сектор „Ревизии“ в ТД НАП – Б., оправомощена от зам.изпълнителния директор на НАП въз основа на Заповед № 3-ЦУ-3287/08.11.2021 г., за което пък зам.изпълнителният директор на НАП е овластен от изпълнителния директор със Заповед № 3ЦУ-ОПР-9/21.05.2021г. на изпълнителния директор на НАП.

Разпоредба на чл. 112 ал.2 т.2 от ДОПК не допуска възможност за преовластяване.

Универсална компетентност за възлагане на ревизии по силата на този член принадлежи единствено на изпълнителния директор на НАП, като по изключението на т.2 предл. второ той може да прехвърли това правомощие на определен от него заместник. Закона не допуска никъде възможност за пределегиране на права. И това пар екселанс е изключено по отношение на правомощията дефинирани като изключителна компетентност. Нормата е с лимитативен характер и поставя недвусмислено ограничение пред възможността друго лице, различно от изпълнителния директор или оправомощен от него заместник да възлага ревизия по отношение на всички лица на територията на цялата страната.

Съгласно вече цитираното ТР № 4 от 22.04.2004г. на ОС на ВАС: “Възможността за делегиране на административни правомощия се характеризира с няколко принципни ограничения: никой не може да делегира правомощия, които не притежава; не могат да бъдат делегирани правомощия, които законът определя като изрична компетентност на съответния орган; органът, на когото са делегирани правомощия, не може да ги предоставя другиму“.

Законът не допуска изпълнителния директор на НАП да упълномощава заместника си с правомощието да определя лица, които да възлагат ревизия за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. Законът не допуска и възможността заместник изпълнителният директор да прехвърля компетентност с каквато не разполага, а само му е прехвърлена по силата на делегация.

По своята същност, делегирането се възприема като възможност, предвидена в закона, временно - за определен случай или период от време, съгласно конкретната обстановка и преценката на горестоящ административен орган, той да предостави част от правомощията си на някой от подчинените му органи.

Като продължение и с оглед привидната колизия между разпоредбите на чл.112 ал.2 т.2 ДОПК и чл.12 ал.6 от ДОПК, следва да се отбележи:

Докато чл.12 ал.6 ДОПК премахва ограниченията пред приложното поле на принципа на териториалната компетентност по чл.7 ал.1 и чл.8 ДОПК, по отношение на

определена, конкретна категория субекти, с което може и да се приеме, че всъщност разширява приложното поле на този принцип, посредством премахване на териториалното му ограничение без обаче да дефинира какъв е все пак неговият обхват, то текста на чл.112 ал.2 т.2 ДОПК дефинира универсална компетентност с ясен обхват - територията на цялата страна и всички видове задължения. В този смисъл упражняването на ясна универсална компетентност е възможно само и единствено от субектите по чл.112 ал.2 т.2 ДОПК, като въпроса дали едно лице спада сред изключенията по чл.12 ал.6 ДОПК се явява напълно ирелевантен. Необходимо е само и единствено лицето да бъде сред изрично посочените в текста на нормата на чл.122 ал.2 т.2 ДОПК.

И обратното - за да бъде валидно упражнена компетентност, в хипотеза като наличната, следва по отношение на чл.112 ал.2 т.2 ДОПК да бъде предвидено законово ограничение, аналогично с това по чл.12 ал.6 ДОПК. При липсата на такова нормативно решение обаче, следва да се приеме, че производството е образувано без липса на предпоставки затова, същото не е започнало надлежно, а извършените от органите по приходите процесуални действия са в нарушение на процесуалните правила по ДОПК. В допълнение – по отношение на компетентността по чл.112 ал.2 т.2 от ДОПК не само не е налице ограничение, а останалите разпоредби са ограничени в нейна полза, /арг. ал.3 на чл.112 ДОПК/.

Със заповед З-ЦУ-3287/08.11.2021 г. на заместник изпълнителният директор на НАП е предоставена универсална компетентност на поименно посочените в нея служители. Същото правомощия заместника е упражнил по силата на Заповед № ЗЦУ-ОПР-9/21.02.2021г. на изпълнителният директор на НАП.

Така заместник изпълнителния директор е определил органи по приходите за които не се прилагат правилата на чл.7 ал. 1 и чл. 8 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс и по отношение на лице спрямо които съгласно чл.8 компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа.

С оглед изложеното, съдът приема, че процесните заповеди са в пряко противоречие с чл.122 ал.2 т.2 ДОПК и не могат да породят визираните правни последици.

Заповед № З-ЦУ-641/28.03.2022 г. на заместник - изпълнителният директор на НАП /л.139/, също следва да бъде разгледана, както в съответствие с правомощието по чл.112 ал.2 т.2 ДОПК, така и самостоятелно, с оглед възможността да обоснове компетентност на възложилото ревизията лице по чл.112 ал.2 т.1 от ДОПК.

По силата на тази заповед, заместник изпълнителният директор на НАП е наредил служителите, посочени в списъка по Заповед З-ЦУ-3287/08.11.2021 г. и Заповед З-ЦУ-1997/04.11.2022 г., да осъществяват производствата по данъчно-осигурителен контрол по отношение на лицата, посочени в приложение към тази заповед, за които компетентна съгласно чл.8 ДОПК е ТД НАП – С.. Контролните производства да бъдат възложени от началниците на сектори посочени в Заповед З-ЦУ-3287/08.11.2021 г. и Заповед З-ЦУ-1997/04.11.2022 г., и определени от директора на ТД на НАП С. със Заповед № РД-01-787/08.11.2021 г. и РД-01-864/04.11.2022 г. на основание чл.122 ал.2 т.1 ДОПК.

Със Заповед № РД-01-864/04.11.2022 г. на директора на ТД на НАП – С., с която на основание чл.11 ал.3 от ЗНАП вр. чл.112 ал.2 т.1 от ДОПК и заповед № З-ЦУ-1997/04.11.2022 г. на заместник-изпълнителния директор на НАП, определя конкретни служители измежду тези, за които съгласно горе-посочената заповед не се



прилагат правилата на чл.7ал.1 и чл.8 от ДОПК, които да изпълняват функциите на компетентен орган по чл.112 ал.2 т.1 от ДОПК. Сред тях е и възложилият ревизията, орган.

На първо място, Заповедта на директора на ТД на НАП С. е постановена на основание чл.11 ал.3 от ЗНАП. Посочената разпорежда предвижда, че териториалният директор може да възлага със заповед на определени органи по приходите и служители от териториалната дирекция изпълнението на правомощията по ал. 1 и 2, с изключение на тези по ал. 2, т. 2.

В настоящият казус е безспорно, че Н. Ж. е служител на ТД на НАП-Б.. По силата на посочената заповед обаче същата се разглежда като служител на ТД на НАП – С.. В тази връзка, следва да се посочи, че възможността един служител в дадена териториална дирекция, да бъде квалифициран като служител на друга, не е чужда на ЗНАП, но същата е възможна само в хипотезата на преминаване в ал.8 на чл.10 от този закон. За да възникне валидно преминаване и като следствие - цялата съвкупност от права и задължения, резултат от осъществяването му, следва да е налице надлежна заповед от изпълнителния директор или определено от него лице, посочваща кои служители от коя в коя ТД на НАП преминават, както и акт на командироване издаден от съответният териториален директор, в съответствие с КТ. Видно от данните по делото, заповедта на директора на ТД на НАП – С. не визира командироването на определени служители, нито е налице заповед на изпълнителния директор на НАП или определено от него лице, което да нарежда преминаване на служители от една ТД в друга ТД на НАП.

В този смисъл посочената в Заповедта на директора на ТД на НАП – С., Н. Ж. нито има качеството на орган по приходите в ТД на НАП-С., нито по отношение на него е приложена процедура по преминаване в посочената дирекция, така, че да се приеме, че е налице валидно учредена компетентност по чл.112 ал.2 т.1 от ДОПК.

Следва да се приеме, че Заповед №З-ЦУ-641/28.03.2022 г. на заместник - изпълнителният директор на НАП обективира делегация на правомощия, каквато закона/чл.122 ал.2 т.2 ДОПК/ не допуска, като успоредно с това делегацията е по отношение на лица, нямащи необходимото качество /осъществена е въз основа на несъществуваща законова фикция/. Посочената заповед съдържа невъзникнало условие/валидно определени от директора на ТД на НАП – С./, което не позволява и същата да се счита за валиден управомощаващ акт. В този смисъл същата не може да породи компетентност нито в хипотезата на ал.8, нито в хипотезата на ал.9 от ЗНАП.

В допълнение и в посочените заповеди – както на заместник изпълнителния директор на НАП, така и на директора на ТД на НАП С. не е посочена, още по-малко - мотивирана и обоснована конкретна служебна необходимост налагаща посочената делегация.

Всички посочени заповеди, прочетени, както самостоятелно, така и в съвкупност, налагат извода, че процесният РА е постановен при липса на компетентност на органа, възложил ревизията, респ. действията извършени в рамките на ревизионното производство са осъществени при липса на процесуална предпоставка от категорията на абсолютните, поради което РА е нищожен и като такъв подлежи на отмяна. Отделно от това, факта, че издател на акта е и лице, неотговарящо на изискването на чл. 119 ал.2 ДОПК, налага извода, че акта е нищожен и на посоченото основание.

Необходимо е да се посочи още:

Текста на чл.10 ЗНАП част от която е и нормата на ал.9 е озаглавен “изпълнителен

директор“. Разпоредбата урежда неговите правомощия, като орган на НАП – методологични, организационни, представителни, контролни, структурни по отношение системата на НАП, по планиране и управление дейността на Агенцията и нейният бюджет и прочее.

В този смисъл посочената разпоредба е вътрешнослужебна по своя характер и регламентира правомощия, които могат да се упражняват от изпълнителният директор по отношение на служителите на Агенцията и по отношения на Агенцията, в цялост.

Посочената норма не може да регламентира компетентност на органите по приходите, посредством правомощие на изпълнителният директор и то компетентност, която от една страна - действа в отношенията на с трети лица /каквото действие се проявява във връзка с ревизионното производство/, а от друга е обект на регламентация в друг нормативен акт, а именно – ДОПК.

Всъщност, както ВАС е посочил в своето Решение № 10234 от 14.11.2022 г. на ВАС по адм. д. № 1592/2022 г., „Материалната компетентност за издаване на ревизионния акт по отношение на органа, който издава заповедта за възлагане на ревизията, произтича по силата на закона - чл. 119, ал. 2 ДОПК, а не по силата на заповедта на териториалния директор по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК. Поради това не намира подкрепа в закона тезата, че този орган има само процесуална компетентност да издаде акта, а да няма материална такава“/ в този смисъл вж. решаващите мотиви на ТР № 5/13.12.2016 г. на ОСС от I и II колегия на ВАС по тълкувателно дело № 10/2016 г. /.

След като източник на правомощието на органа по приходите да възлага ревизии и да участва в издаването на РА е законът /вж. чл. 112, ал. 2 и чл. 119, ал. 2 ДОПК/, а не заповедта на териториалния директор по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК то по аргумент на по-силното основание - точно като такъв вътрешнослужебен акт следва да се разглежда и заповедта по чл.10 ал.9 от ЗНАП.

Съгласно текста на чл.10 ал.9 ЗНАП: „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.“

Посочената норма очевидно се схваща като разпоредба, пораждаща компетентност за възлагане на ревизия от страна на служители на НАП, без значение от коя териториална дирекция, въз основа на делегиране на права от страна на изпълнителният директор на НАП или определен от него изпълнителен директор. Конструкция, която се явява компрометирана от гледна точка на законовият източник на компетенция за възлагане на ревизионно производство, като процесното.

Успоредно с това:

По силата на чл. 113 от ДФЕС Съюзът има компетентност да приема разпоредби относно косвеното данъчно облагане, основен инструмент на което е данъкът върху добавената стойност. Тази компетентност е упражнена чрез приемането на няколко съюзни директиви, сред които с основно значение е Директива 2006/112/ЕО НА СЪВЕТА от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност /L 347/1 Официален вестник на Европейския съюз/, приложима и относима към преценката за законосъобразност на оспорвания РА, в частта относно установените задължения по националния ЗДДС транспониращ директивата.

Ето защо, настоящият състав приема за несъмнено установено, че спора, по същество спада в приложното поле на правото на Европейския съюз.

И доколкото настоящият казус не повдига материалноправен или процесуално правен спор, а поставя въпроса за принципа на правната сигурност, то същият принцип несъмнено е конституционен принцип на ЕС, прогласен в съюзният правопорядък още с най-ранната съдебна практика на Съда в Л., базирана на националните конституционни традиции на ДЧ, редом с принципите на легитимните правни очаквания и принципът на пропорционалност /решения по дела 7/56 *Algera*; Дело 42/59S *NUPAT*; Дело 265/78 *Ferwerda*; Дело 23/68 *Klomp*; Дело 11/70 *I. Handelsgesellschaft*; Дело 147/81 *M.*; Дело 15/83 *Denkavit*/.

От своя страна, Съда на Европейския съюз /СЕС/ също е имал възможността да посочил ясно и недвусмислено, че: „... принципът на правна сигурност, следствие от който е принципът на защита на оправданите правни очаквания, изисква правните норми да бъдат ясни, точни и предвидими, що се отнася до техните последици, особено когато те могат да имат неблагоприятни последици за физическите лица и за предприятията (вж. в този смисъл решения *VEMW* и др., C-17/03, EU:C:2005:362, т. 80 и цитираната съдебна практика, *A. Brescia*, C-347/06, EU:C:2008:416, т. 69 и *T. Claimants in the Franked I. I. G. Litigation*, C-362/12, EU:C:2013:834, т. 44 и много други)“.

Посочената постановка е възпроизвеждана нееднократно в актовете н СЕС, друг пример за което е: „...принципът на правна сигурност, следствие от който е принципът на защита на оправданите правни очаквания, изисква, от една страна, правните норми да бъдат ясни и точни, а от друга страна, прилагането им да е предвидимо за правните субекти, особено когато могат да имат неблагоприятни последици за физическите лица и предприятията. По-специално посоченият принцип изисква дадена правна уредба да позволява на заинтересованите лица да се запознаят с точния обхват на задълженията, които тя им налага, както и да могат да се запознаят по недвусмислен начин със своите права и задължения и да действат съобразно с тях (решение от 15 април 2021 г., *Federazione nazionale delle imprese elettrotecniche ed elettroniche (Anie)* и др., C-798/18 и C-799/18, EU:C:2021:280, т. 41).

В допълнение, единият нормативен акт - ЗНАП е с ранг на закон и е от същия порядък, като ДОПК. От друга страна, обаче, ЗНАП е предимно устройствен закон уреждащ вътрешнослужебния статут и отношения и при никакви хипотези не може да се приеме, че неговата насоченост е към лицата – обекти на данъчно-осигурителен контрол. Правоотношенията във връзка с данъчно-осигурителния контрол осъществяван от държавата по отношение на частноправните субекти са обект на законова уредба в ДОПК.

Още в чл.1 от Кодекса е записано изрично, че с този кодекс се уреждат производствата по установяване на задълженията за данъци, задължителни осигурителни вноски, както и по обезпечаване и събиране на публичните вземания, възложени на органите по приходите и публичните изпълнители.

Разпоредбата на чл.1 то ЗНАП предвижда, че този закон урежда създаването, статута, устройството и дейността на Националната агенция за приходите, както и правомощията на нейните органи.

Доколкото термина „правомощия“ поражда съмнение за известна идентичност в приложното поле на посочените два нормативни акта, то настоящият състав счита, че нормата на чл.10 ал.9 ЗНАП следва да се чете единствено и само относно реда и

условията за вътрешнослужебно разпределение на компетенции с оглед структурата, реда и организацията на работа на НАП и нейните органи. ЗНАП обаче не може и не следва да има за предмет – регламентация на правомощията на органите на НАП по отношение на трети лица. Посочената уредба е изрично дефинирана и регламентирана в ДОПК. Именно в ДОПК е уредена и компетентността за възлагане на ревизия, с нарочни, конкретни и ясни разпоредби. В този смисъл опита за заобикаляне на ДОПК, посредством норми с вътрешнослужебен характер, които получават прочит като дефиниращи правомощие на органите на НАП по отношение на трети лица, представлява флагрантно нарушение на принципа на правната сигурност. /те не просто получават такъв прочит, в мотивите на законопроекта изрично е записано, че нормата има за цел – осъществяване на по-ефикасен контрол върху лицата./. И не съответства на изискването за яснота и предвидимост на законотворчеството.

Ето защо с оглед трайно възприетото схващане в практиката на ВАС, че компетентността на издаване на ЗВР произтича от законът, както и с оглед факта, че разпоредбите на ДОПК не допускат делегация на компетентност, като процесно осъществената и предвид изискванията на принципа на правна сигурност, яснота и предвидимост утвърден в практиката на Съда в Л., настоящият съдебен състав счита, че обжалваният РА е нищожен.

Посочената констатация обуславяща наличие на основание за отмяна на акта по чл.146 т.1 АПК обуславя и липсата на необходимост от произнасяне във връзка с откритото прозводство по оспорване на документи, съобразно чл.193 ГПК.

Съгласно чл.194 ал.3 ГПК съдът може да се произнесе по оспорването на документа и с решението по делото. Посоченото произнасяне в решението по делото не предполага нарочен диспозитив, а постановяване на диспозитив по съществото на спора, в съответствие с установеното по делото. С оглед факта, че настоящото решение установява нищожност на оспореният акт, произнасянето във връзка с неговото съответствие с материалният закон, част от което имплицитно се изразява и в проверка на доказателствата по делото, се преклудира. Посочените доказателства не се явяват определящи за изхода от спора и в този смисъл произнасянето на съда по процесното оспорване е в насока за тяхната ирелевантност за очерталият се изход от спора.

Като продължение, по делото е представено писмо с изх. № 20-00-70/29.04.2021 г. до директора на ТД на НАП /л. 484-486/, с което е представено отправено предложението относно въвеждането и организацията за възлагане на производства спрямо лица с компетентна териториална дирекция ТД на НАП С. на органи по приходите при ТД на НАП Б., ТД на НАП В., ТД на НАП В. Т. и ТД на НАП П., във връзка с влезлите в сила изменения от 01.01.2021 г. на чл. 12, ал. 6 от ДОПК и чл. 10, ал. 8 и ал. 9 от ЗНАП, както и Докладна записка изд. № 93-00-2203/19.04.2021 г. изготвена от директора на дирекция „Контрол“ при ЦУ на НАП – Р. О. /487-492/, относно предложение за подходи за ефективното използване на ресурсите в дирекция „Контрол“, отдел „Ревизии“ и отдел „Проверки“ при ТД на НАП във връзка с влезли в сила промени по чл. 12, ал. 6 от ДОПК и чл. 10, ал. 8 и 9 от ЗНАП. С тях се обосновава, защо и как следва да бъдат направени промените, намерили отражение в цитираните по-горе заповеди.

От представените документи обаче ясно се установява, и същите представляват признание в този смисъл, че с използваната конструкция се цели преодоляване на изричната законова компетентност посредством разширяване на местната

компетентност, която констатация е в подкрепа на по-горе констатирана нищожност на акта. Успоредно с това – представените предложение и докладна записка не обосновават преминаване на служители от една ТД в друга, както повелява ЗНАП/разгледано по-горе/. В допълнение следва да се посочи, че изложените мотиви в докладната записка относно равномерната натовареност на служителите, тяхното кариерно израстване и повишаване на квалификацията, не са императиви на ДОПК, още по-малко имат естеството на съображения, обосноваващи дерогация на чл. 112 ал.2 ДОПК.

При тази преценка, съобразно текста на чл.160 ал.5 ДОПК, съдът следва да приложи нормата на чл.173 ал.2 от АПК, респ. да изпрати преписката на съответния компетентен орган с указания по прилагането на закона.

Тъй като, настоящето решение установява нищожност на акта на основание – липса на компетентност за възлагане на ревизия и оттам като следствие – издаден РА при абсолютна липса на предпоставки за издаването му, като извършените в ревизионното производство действия са извършени ненадлежно и се считат неизвършени, то съдът преценява, че преписката следва да се изпрати на изпълнителния директор на НАП, който може да възложи пряко извършването на ревизия, да превъзложи това на определен от него заместник, както и да я изпрати по компетентност давайки съответните указания – следствие от настоящето решение и от неговата лична специализирана, компетентна, преценка.

С оглед гореизложеното и на основание чл. 160 ал.1 от ДОПК вр. чл.173 ал.2 от АПК, Административен съд София-град, 74 състав,

### **РЕШИ:**

**ПРОГЛАСЯВА НИЩОЖНОСТТА** на РА № Р-22221123001755-091-001/21.08.2023г., издаден от Н. К. Ж., в качеството и на орган, възложил ревизията и С. З. Ч., ръководител на ревизионния екип –служители в ТД на НАП – Б., потвърден с Решение № 1573/03.11.2023 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика /ОДОП/ при ЦУ на НАП.

**ИЗПРАЩА** преписката на изпълнителния директор на НАП за администриране и произнасяне съобразно мотивите на настоящето решение.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба чрез Административен съд София-град до Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

Препис от настоящето решение да се изпрати на страните.

**Съдия:**