

# РЕШЕНИЕ

№ 1805

гр. София, 21.03.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 4 състав,**  
в публично заседание на 21.02.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Ирина Кюртева**

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **232** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл.156 – чл.161 ДОПК.

Образувано е по жалба от „КААН ДЖЪРСИ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес в [населено място], представлявано от управителя С. С., чрез Адвокатско дружество „Б. и Т.“ - адв. Т., срещу РА № Р – 22221021004056-091-001/13.05.2022г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП [населено място], потвърден с решение № 1757/07.11.2022г. на директора на дирекция“ОДОП“ – С. С РА са установени допълнителни задължения за периодите от м.02.2021г. до м.04.2021г. по ЗДДС общо в размер на 39 606,36лв., от които главници в размер на 35 674,45 лв. и лихви за забава в размер на 3 931,91лв.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на РА като постановен при неправилно приложение на закона. Твърди, че изводите на органите по приходите, изложени в РД и РА са неверни и необосновани и не са съобразени с представените доказателства, удостоверяващи наличието на обстоятелствата по чл. 28, т.1 и т.2 от ЗДДС. Моли за отмяна на РА.

В съдебно заседание, жалбоподателят се представлява от адв. Б., който поддържа жалбата и моли да бъде уважена. Претендира присъждане на разноски за внесената държавна такса.

Ответникът - директор на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централно управление на Националната агенция за приходите, [населено място], чрез юрк. С., оспорва жалбата изцяло, като претендира законосъобразност на РА и присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно призована, не се представлява и не изразява становище.

Съдът като обсъди доказателствата по делото, взе предвид доводите и възраженията на страните, извърши дължимата проверка по реда на чл.160, ал.2 ДОПК на оспорения акт, приема следното:

Ревизионното производство е започнало с издаването и връчването на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221021004056-020-001/19.07.2021 г., издадена от Т. П. Н., в качеството ѝ на заместник на М. Й. С., и двете на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.. Възложено е ревизията да бъде извършена от Б. В. М. – главен инспектор по приходите-ръководител на ревизията и И. Р. М. – инспектор по приходите, с обхват на ревизията от 01.02.2021г. до 30.04.2021г. за задължения по ЗДДС. Срокът на ревизията е три месеца от връчването на ЗВР, което е извършено на 28.07.2021г. по електронен път, видно от представеното удостоверение и изтича на 28.10.2021г.

На основание чл. 114, ал. 2 от ДОПК, срокът на ревизията е продължен до 23.12.2021 г. със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия №Р-22221021004056-020-002/21.10.2021 г., издадена от М. Й. С. и връчена по електронен път на 21.10.2021 г.

На основание чл. 34, ал. 1, т. 2 от ДОПК, производството е спряно от М. Й. С. със Заповед №Р-22221021004056-023-001/17.12.2021 г., връчена по електронен път на 21.12.2021 г., с посочена причина за спиране - очакван отговор от данъчната администрация на Италия, от значение за производството.

След отпадане на основанията за спиране, ревизионното производство е възобновено от М. Й. С., със Заповед №Р-22221021004056-143-001/24.03.2022 г., връчена по електронен път на 30.03.2022 г. Срокът за извършване на ревизията след възобновяването е 30.03.2022 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22221021004056-092-001/12.04.2022 г., връчен по електронен път на 18.04.2022 г. Ревизирият субект не е упражнил правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК да подаде възражение срещу съдържащите се констатации и предложение за установяване на задължения в РД.

Ревизията е приключила с РА №Р-22221021004056-091-001/13.05.2022 г., издаден от М. Й. С.- орган, възложил ревизията, и Б. В. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 17.05.2022 г.

Видно от разпоредителната част на РА (таблица №1), при деклариран ДДС за възстановяване в размер на 4 359,27 лв., на ревизираното лице са установени задължения в общ размер на 35 247,09 лв. Разликата от 39 606,36 лв. представлява установените задължения на „КААН ДЖЪРСИ“ ЕООД след ревизия – ДДС в общ размер на 35 674,45 лв. и лихви в размер на 3 931,91 лв.

Видно от съдържанието на РД/РА, задълженията, които са предмет на спор в настоящото административно производство, произтичат от:

-доначислен ДДС за данъчен период м. 02.2021 г. в общ размер на 20 619,55 лв. на основание чл. 86 във връзка с чл. 37, ал. 2, чл. 28, т. 1 и т. 2 от ЗДДС и чл. 39 от Правилника за прилагане на Закона за данъка върху добавената стойност (ППЗДДС) за продажби, по реда на глава трета от ЗДДС, за които липсват митнически декларации и доказателства за извършване на износ към „MATCHSFASHION“ LTD и

„THE NET-A-PORTER GROUP LIMITED“ от Великобритания и „YNAF CORPORATION“, САЩ, неправилно декларирани от ревизираното лице като вътреобщностни доставки (ВОД);

- доначислен ДДС за данъчен период м. 02.2021 г. в размер на 12 614,32 лв. на основание чл. 86 във връзка с чл. 53, ал. 2 от ЗДДС и чл. 45 и чл. 46, ал. 1 от ППЗДДС за декларирана продажба по реда на глава пета от ЗДДС „Облагане на вътреобщностните доставки“, при липса на доказателства за ВОД към „S. U. B.“, IT11001350963, Италия;

- доначислен ДДС за данъчни периоди м. 02.2021 г. и м. 03.2021 г. в общ размер на 2 040,58 лв. на основание чл. 86 във връзка с чл. 9, ал. 3, т. 1 и т. 2 от ЗДДС с твърдение за употреба за лични нужди или най-общо за цели, различаващи се от независимата икономическа дейност на данъчно задълженото лице на заведен ДМА - товарен автомобил „М. АМГ Г63, рег. [рег.номер на МПС] ;

- отказано право на приспадане на данъчен кредит за данъчен период м. 04.2021 г. в размер на 400,00 лв. на основание чл. 71, т. 1 от ЗДДС във връзка с установено повторно ползване на данъчен кредит в посочения размер, по фактура №[ЕГН]/12.03.2021 г., издадена от Л. Г. Г., ЕГН 711008\*\*\*\*.

- начислените лихви за забава с оглед горните корекции в размер 3 931,91 лв.

В хода на ревизията, с цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за определяне данъчните задължения на ревизираното дружество и обезпечаване на необходимите доказателства, са извършени редица процесуални действия, които са подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА, по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

Основната дейност на ревизираното лице е търговия на едро с дизайнерски облекла и обувки. През разглежданите периоди няма продажби на територията на страната. Едноличен собственик е С. С. – турски гражданин, който управлява и представлява дружеството. Дружеството няма регистриран ЕКАФП. Декларира се, че всички разплащания се осъществяват само по банков път.

В законоустановения срок РА е обжалван с жалба вх. №53-06-4577/31.05.2022 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-875/02.06.2022 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., и допълнение към жалба с вх. № 23-22-875/01.11.2022г.

С решение № 1757/07.11.2022г. директорът на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП потвърждава оспорения по административен ред РА №Р-22221021004056-091-001/13.05.2022 г., издаден от М. Й. С. – орган, възложил ревизията и Б. В. М. – ръководител на ревизията, изцяло.

В хода на съдебното производство не са ангажирани допълнително доказателства.

Съдът като съобрази изложеното от страните, прецени доказателствата, формиращи административната преписка, намира че жалбата е допустима и основателна по следните съображения:

Съгласно разпоредбата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването 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.

От събраните по делото доказателствата съдът констатира, че съставът на органите по приходите, издал оспорения РА, е формиран в противоречие с правилата на материалния закон и ревизионният акт е нищожен като издаден от некомпетентен

орган.

Както е посочено в решение № 1757/07.11.2022г., ревизията на жалбоподателя е започнала въз основа на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221021004056-020-001/19.07.2021 г., издадена на основание заповед № РД-84-2200-425/25.06.2021г., от Т. П. Н., в

качеството ѝ на заместник на М. Й. С., и двете на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощени със заповед № РД-01-287/10.05.2021г., издадена от директора на ТД на НАП [населено място].

Заповед № РД-84-2200-425/25.06.2021г. е издадена от и.д. директор на ТД на НАП [населено място], на осн. чл.84, ал.2 от ЗДСл, с която е наредено за времето от 19.07.2021г. до 23.07.2021г. Т. Н. да замества М. С..

Представена е заповед № РД-01-287/10.05.2021г., издадена от директора на ТД на НАП [населено място], на осн. чл. 11,ал.3 от ЗНАП във вр. с чл. 112, ал.2, т.1 от ДОПК и вр. заповед № З-ЦУ-1659/05.05.2021г. на зам.изпълнителния директор на НАП, с която са определени служителите(органи по приходите), които да изпълняват функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК, считано от 10.05.2021г. със същата заповед са определени служители(органи по приходите), които да изпълняват правомощията на орган по възлагане на ревизии при отсъствие на титуляра. Видно от заповед № РД-01-287/10.05.2021г. в същата не фигурират имената на М. Й. С. и Т. П. Н..

В чл.119, ал.2 ДОПК е предвидено РА да се издава от органа възложил ревизията и ръководителя на ревизията. Ръководител на ревизията е този, посочен в заповедта за възлагане - чл. 113, ал. 1, т. 2 ДОПК, съответно органа възложил ревизията е териториалния директор или лицето на което са делегирани правомощията за това по реда на чл.112 ал.2 т.1 от ДОПК.

Съобразно чл. 112, ал. 2, т. 1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (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 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.

Видно от заповед № РД-01-287/10.05.2021г., издадена от директора на ТД на НАП [населено място], на осн. чл. 11,ал.3 от ЗНАП във вр. с чл. 112, ал.2, т.1 от ДОПК, М. С. и Т. Н. не са оправомощени да изпълняват функциите на компетентен орган по възлагане на ревизии, а всяка некомпетентност по определение води до нищожност, без оглед на конкретните обстоятелства( т.1, тълкувателно решение №2/14.05.1991г., гр.д. №2/1991г. на ОСГК на ВС).

В Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по т. д. № 10/2016 г. на ВАС изрично е прието, че "за да е налице валидно издаден ревизионен акт 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.

В случая, началото на ревизионното производство е сложено със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221021004056-020-001/19.07.2021 г., издадена на основание заповед № РД-84-2200-425/25.06.2021г., от Т. П. Н., в качеството ѝ на заместник на М. Й. С., и двете на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., без да са определени със заповедта на териториалния директор по чл. 112, ал. 2, т. 1 във вр. с чл. 119, ал. 2 ДОПК като орган, имащ качеството на "възложил ревизията".

Съгласно мотивите на Тълкувателно решение № 4 от 22.04.2004 г. на ВАС по д. № ТР-4/2002 г. "заместването се извършва в случаите, когато лицето, титуляр на правомощия, е в обективна невъзможност да ги изпълнява. В тези случаи, предвид необходимостта от непрекъснато функциониране на административния орган, по силата на изрична писмена заповед, отсъстващият титуляр нарежда заместването му от друго, подчинено нему лице. За определеният период заместващият изпълнява правомощията на замествания в пълен обем, като върши това от името на замествания орган. " За да е изпълнен фактическият 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, съобразно и посоченото Тълкувателно решение, на титуляра на длъжността. В случай, че се касае до ползване на законоустановен отпуск такива доказателства са молба за ползването му и изпълнение на императивното изискване за неговото изрично писмено разрешение на органа по назначаването, при съобразяване чл. 13 от ЗНАП и чл. 6 от ЗДСл.

Представената по делото Заповед № 84-2200-425/25.06.2021г. издадена от и.д.Директора на ТД на НАП – С. на осн. чл.84, ал.2 ЗДСл, не може да се приеме, че изпълнява първото посочено по-горе кумулативно изискване. Тя е издадена на основание чл.84 ал.2 от Закона за държавния служител (ЗДСл), но не и.д.Директорът на ТД на НАП – С. е „органа по назначаването“, такъв е Изпълнителният Директор на НАП (чл.13 от ЗНАП). По делото няма представени доказателства Е. Н., в качеството му на и.д. директор на ТД на НАП – С. да е бил оправомощен от изпълнителния директор на НАП да изпълнява правомощията му по назначаване на държавните служители в ТД на НАП – С..

Във връзка с доказване на втората кумулативна предпоставка не са ангажирани доказателства за отсъствието на титуляря на длъжността, за периода за който е разпоредено заместването, но ангажирането или не на такива, всъщност не може да обоснове различен от сторения извод за липсата на първата от двете кумулативни предпоставки за изпълнение в неговата цялост на института на „заместването“.

Що се касае до приложената упълномощителна (по смисъла на чл.112 ал.2 т.1 от ДОПК) заповед на същия орган, то следва да се посочи че нито Т. Н., нито М. С. като

органи по приходите, са оправомощени да изпълняват функциите по възлагане на ревизии с цитираната в решението заповед № РД-01-287/10.05.2021г., издадена на основание чл.112, ал.2, т.1 ДОПК.

Или иначе казано още първата по реда ЗВР, с която е сложено началото на ревизионното производство, а също така съобразно императивното правило на чл.113 ал.1 т.2 от ДОПК е определен и органът, натоварен с функциите на „ръководител на ревизията“ и в този смисъл определен да участва в екипа по издаването на РА съобразно нормата на чл.119 ал.2 от ДОПК, е издадена от некомпетентен орган, поради което и не е могла да породи търсените правни последици. В обобщение, изначално ревизионното производство е възложено от некомпетентен орган, а РА е издаден от органи по приходите при липса на материална компетентност, което обуславя неговата нищожност.

Без да е надлежно образувано ревизионно производство(съгласно чл. 112, ал. 1 и ал. 2, т. 1 от ДОПК, ревизионното производство се образува с издаването на заповедта за възлагане на ревизията), и без да е правомерно определена М. С. за орган по възлагането на ревизията и Б. М. да е определена правомерно за ръководител на ревизиращия екип (с валидна заповед по чл.113 ал.1 от ДОПК), не е възникнало правомощието за никой от посочените органи по приходите да участва в състава по чл. 119, ал. 2 ДОПК за издаване на РА. Издаденият в хода на ненадлежно образувано ревизионно производство и от некомпетентни органи по приходите ревизионен акт, оспорен в настоящето производство, е нищожен. Нищожният РА не поражда правни последици, поради което следва обявяването ѝ, без да се разглежда спора по същество и без да се обсъждат доводите и възраженията на страните.

Доказателствената тежест за установяването на посочените факти е изцяло на административния орган (чл.170 ал.1 от АПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК), с която същият не се справи, въпреки дадените указания за разпределяне на доказателствената тежест в процеса, от страна на съда, за компетентността на издателя на РА и спазване на законовите изисквания при издаването му.

Съгласно разпоредбата на чл. 160, ал. 5 ДОПК (Нова - Д. В., бр. 105 от 2020 г., в сила от 01.01.2021 г.), при обявяване на ревизионен акт за нищожен от съда се прилага чл. 173, ал. 2 АПК. В чл. 173, ал. 2 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. Визираната разпоредба на чл. 160, ал. 5 ДОПК е процесуална и поради липсата на изрична преходна разпоредба в ДОПК, следва да бъде приложена от деня на влизането ѝ в сила - 01.01.2021 г. спрямо всички висящи спорове. Въз основа на горното административната преписка следва да бъде изпратена на компетентния орган по приходите при ТД на НАП [населено място], който да съобрази при произнасянето си дадените по-горе указания по тълкуването и прилагането на закона.(Решение №3411/11.04.2022г. по адм.дело №6876/2021г. на ВАС, Осмо отделение).

При този изход на спора на жалбоподателя следва да се присъдят разноски в размер на 50 лева за държавна такса, които реално са направени и са

претендирани.  
Водим от горното, съдът

### **РЕШИ:**

**ОБЯВЯВА**, по жалба на „КААН ДЖЪРСИ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес в [населено място], представлявано от управителя С. С., чрез Адвокатско дружество „Б. и Т.“ - адв. Т., за **нищожен** ревизионен акт № Р – 22221021004056-091-001/13.05.2022г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП [населено място], потвърден с решение № 1757/07.11.2022г. на директора на дирекция“ОДОП“ – С., с който са установени допълнителни задължения за периодите от м.02.2021г. до м.04.2021г. по ЗДДС общо в размер на 39 606,36лв., от които главници в размер на 35 674,45 лв. и лихви за забава в размер на 3 931,91лв.

**ОСЪЖДА** Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" – С. при ЦУ на Националната агенция за приходите да заплати на „КААН ДЖЪРСИ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес в [населено място], представлявано от управителя С. С., разноски по делото в размер на 50,00 лева.

**ИЗПРАЩА** административната преписката на началник сектор "Ревизии" при ТД на НАП [населено място], който следва да съобрази съдържащите се в мотивите на настоящия съдебен акт задължителни указания по тълкуването и прилагането на закона.

Решението подлежи на обжалване пред ВАС в 14-дневен срок от съобщението на страните.

### **СЪДИЯ:**