

# РЕШЕНИЕ

№ 12913

гр. София, 25.07.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 73 състав,**  
в публично заседание на 03.07.2024 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Елеонора Попова**

при участието на секретаря Кристина Българиева, като разгледа дело номер **3029** по описа за **2023** 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 “ПРО ЛОГ БГ“ АД, ЕИК[ЕИК], чрез адв. С. Ж., с адрес: [населено място] [улица], партер, срещу РА № Р-22221022000284-091-001/14.10.2022 г., издаден от В. Х. Р. в качеството и на орган, възложил ревизията и Ж. С. Д., ръководител на ревизионния екип, и двамата служители в ТД на НАП – Б., в частта в която РА е потвърден с Решение № 19/05.01.2023 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.

В жалбата се твърди, че РА е необоснован и незаконосъобразен, постановен при съществени нарушения на материалния и процесуалния закон. Счита, че установените задължения са неправилни, като неправилно на дружеството са начислени допълнително ДДС и лихви за просрочие. Сочи, че така възприетите факти са неправилни, тъй като органите по приходите следвало да изяснят само фактите и обстоятелствата, които са от значение за установяване и събиране на публични вземания – в случая ДДС. Твърди, че доставките на СМР услуги са реално получени. Моли се РА да бъде отменен.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. Ж., който поддържа жалбата. Подробни съображения за основателността ѝ излага в представени писмени бележки от 24.06.2024 г. /л.379-383/. Претендира разноси съобразно представен

списък /л.345/. Прави възражение във връзка с претендираните разноски от ответната страна.

Ответната страна – директора на дирекция ОДОП, чрез юрк. Й., с писмени бележки от 21.06.2024 г. /л.352 и сл./, представя писмени доказателства – проект за изменение и допълнение на данъчно-осигурителния процесуален кодекс, с мотиви във връзка с относимите правни норми. Претендира присъждане на разноски, съобразно представен списък /л.344/.

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 съществуващото 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-22221022000284-020-001/19.01.2022 г. /л.36/, издадена на основание чл. 112 и чл. 113 от ДОПК, изменена със изменена със ЗИЗВР №Р-22221022000284-020-002/18.04.2022 г. /л.34/ и ЗИЗВР №Р-22221022000284-020-003/16.05.2022 г. /л.32/, издадени от В. Х. Р., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП-Б., оправомощена съгласно Заповед №ЗЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. на изпълнителния директор на НАП г. /л.13/; Заповед №З-ЦУ-3287/08.11.2021 г. /л.22/ и Заповед №З-ЦУ-87/19.01.2022 г. на зам.-изпълнителния директор на НАП /л.355/ и Заповед № РД-01-787/08.11.2021 г. на директора на ТД на НАП С. /л.25/.

Със своя Заповед № ЗЦУ-ОПР-9 от 21.05.2021г. /л.13/, 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.

Въз основа на същата със Заповед № З-ЦУ-3287/08.11.2021 г. на заместник-изпълнителния директор на НАП – Г. Д. /л.22-24/, 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 – В. Х. Р..

Със Заповед № РД-01-787/08.11.2021 г. на директор на ТД на НАП – С. /л.25-27/ и на основание чл.11 ал.3 ЗНАП вр. чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК и Заповед № З-ЦУ-3287/08.11.2021 г. на заместник изпълнителния директор на НАП е разпоредено функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК, считано от 08.11.2021 г. да се изпълняват от поименно посочени служители за които съгласно заповед № З-ЦУ-3287/08.11.2021 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 посочена началник сектор „Ревизии“, при ТД на НАП – Б., възложил конкретната ревизия – В. Х. Р..

Със Заповед № З-ЦУ-87/19.01.2022 г. на зам.изпълнителният директор на НАП /л.355 и сл./, на основание чл.10 ал.9 от ЗНАП е разпоредено, служителите на НАП,

посочени в Заповед № З-ЦУ-3287/08.11.2021 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 № З-ЦУ-3287/08.11.2021 г. на зам.-изпълнителния директор на НАП и определени от директора на ТД-НАП С. със Заповед № РД-01-787/08.11.2021 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221022000284-001/19.09.2022 г. /л.38 и сл./, срещу който не е подадено възражение.

Ревизията приключила с оспорвания в настоящото производство Ревизионен акт /РА/ № Р-22221022000284-091-001/14.10.2022 г. /л.53 и скл./, издаден от В. Х. Р., на длъжност началник сектор при ТД на НАП Б. - орган, възложил ревизията и Ж. С. Д., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП Б. - ръководител на ревизията. РА е връчен на 17.10.2022 г. по електронен път, видно от приложено разписка /л.58/.

В рамките на ревизионното производство са извършени следните процесуални действия и формирани съответните правни изводи:

С цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното дружество е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения №Р-22221022000284-040-001/14.02.2022 г. Изискани са първични и вторични счетоводни документи, счетоводни регистри и търговска документация.

До ЦУ на НАП дирекция ЦЗВ е изпратена молба за обмен на информация съгласно чл. 7 от Регламент /ЕС/ №904/2010 на Съвета от 7 октомври 2010 г. относно административното сътрудничество и борбата с измамите в областта на данъка върху добавената стойност /Регламент №904/2010/, изменен с Регламент /ЕС/ 2017/2454 на Съвета от 5 декември 2017 г. Изискана е информация за „DRINAX SPYŁKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOSCIA“ с VIN PL9691638559 и „LIVIDA SPYŁKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOSCIA“ с VIN, PL9691641113. По отправените молби са получени отговори на 21.07.2022 г. и 10.08.2022 г.

До „ОРИНДЖ ЛАЙНС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] за проверка на извършен транспорт е изготвено Искане за представяне на информация от трети лица №Р-22221022000284-041-001.

Изпратена е заявка № Р-22221022000284/13.09.2022 г. за представяне на всички записи от регистър „Събиране на данни за автомобилния трафик в Република България“ от съответните автоматични устройства на Националното тол управление, стопанисвани от А. /Агенция пътна инфраструктура/ относно конкретно посочени МПС и периоди на преминаване.

Установено е, че през месец 05.2020 г., м. 09.2020 г., м. 10.2020 г. и м. 12.2020 г. дружеството е декларирало ВОД на стоки – алуминиево фолио, лепило, филтри, хартия, метализиран картон, моноацефатни филтри с получател DRINAX SPYŁKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOSCIA“ с VIN PL9691638559. Издадените фактури №1900... 8/15.05.2020 г., №1900... 19/02.09.2020 г., №1900... 30/21.10.2020 г. и №1900... 44/22.12.2020 г. са на обща стойност 330 532,62 лв., като същите са отразени в дневниците за продажби и СД през съответните данъчни периоди.

От страна на дружеството са представени копия на спорните фактури, банкови

извлечения, международни товарителници /ЧМР/, счетоводни справки и регистри на сметки 411, 702 и 504, както и фактури от предходен доставчик „БЕСТ ТАБАКО“ ЕООД с ЕИК[ЕИК].

Съгласно получен отговор от 06.07.2022 г. на полската данъчна администрация– не са налице данни за вида и стойността на сделките. В него е посочено, че не може да бъде даден отговор на поставените въпроси, тъй като дружеството не отговаря на поканите на данъчната администрация. Полският търговец не е декларирал вътреобщностни придобивания на стоки от българския данъкоплатец „ПРО ЛОГ БГ“ АД за периодите от м. 05.2021 г. до м. 12.2021 г. във VIES декларацията си. Не е подал последната си VIES декларация за м. 02.2021 г., докато последната месечна ДДС декларация е подадена за м. 09.2020 г. Дружеството е deregистрирано за целите на ДДС в страната и Съюза на 14.04.2021 г. и не е докладвало банкова сметка пред местния данъчен офис.

Изпратено е уточняващо писмо за доставки за периодите от 01.05.2020 г. до 31.12.2020 г. От полската данъчна администрация е посочено, че дружеството не е подало документи, които да позволят предоставянето на допълнителна информация по случая. Дружеството не е декларирало вътреобщностно придобиване на стоки от „ПРО ЛОГ БГ“ АД за периодите от 01.05.2020 г. до 31.12.2020 г.

Органите по приходите въз основа на представените документи са направили следните констатации:

1. Към фактура №1900... 8/15.05.2020 г. е представен транспортен документ – ЧМР, видно от който превозвачът на стоката е „ARCESE TRANSPORTI“ S. с VIN IT0012268022. Стоката е превозвана от С. - България и е доставена в Р. - Италия. Транспортното средство, извършило превоза е с рег. №IAZ2652/P23569.

2. Към фактура №1900...19/02.09.2020 г. е представен транспортен документ -ЧМР, видно от който превозвачът на стоката е „ОРИНДЖ ЛАЙНС“ ЕООД. Стоката е превозвана от С. - България и е доставена в Б. - У.. Транспортното средство, извършило превоза е рег. №E4881/E0841EE. Представена е Декларация за получаване на стоката/потвърждение/, видно от която стоката е получена в Р. - Италия. Посочено е, че има разминаване между товарителницата и потвърждението.

3. Към фактура №1900... 30/21.10.2020 г. е представен транспортен документ – ЧМР, видно от който превозвачът на стоката е „ARCESE TRANSPORTI“ S. с VIN IT0012268022. Стоката е превозвана от С. - България и е доставена в Полша. Транспортното средство, извършило превоза е с рег. №NDW395/XZR742.

4. Към фактура №1900... 44/22.12.2020 г. е представен транспортен документ -ЧМР, видно от който превозвачът на стоката е „ОРИНДЖ ЛАЙНС“ ЕООД. Стоката е превозвана от С. - България и е доставена в П. - Италия. Транспортното средство, извършило превоза е рег. [рег.номер на МПС] /E2668EE. Относно издадената фактура е установено, че е на стойност 14 441,49 лв., с която стойност е отразена в дневника за продажби за съответния период.

Освен това е установено, че стойността в евро е 8062,74, съответно левова равностойност- 15 769,35 лв., а не 14 441,49 лв., посочена във фактурата на български език.

Изпратено е искане за предоставяне на информация от превозвача „ОРИНДЖ ЛАЙНС“ ЕООД, в отговор на което с вх.№ИТ-00-5763/16.08.2022г. са представени документи и обяснения. Съгласно представените обяснения за периода от 01.12.2020 г. до 31.12.2020 г. дружеството не е извършвало транспорт на стоки и не издавало

международна товарителница от 22.12.2020 г. с маршрут С., България– П., Италия с изпращач „ПРО ЛОГ БГ“ ЕООД и получател „DRINAX SPYLKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOSCIA.

Относно изпратената заявка за предоставяне на записи от регистър Събиране на данни за автомобилния трафик в Република България получени от автоматични устройства за записване на пътния трафик и от автоматичните преброителни пунктове и стационарните и мобилни контролни точки на Националното тол управление, стопанисвани от А., е получен отговор, че за посочените в международните товарителници превозни средства, конкретно описани на стр. 11 от РД няма регистрирани преминавания за съответните периоди.

Органите по приходите са констатирани и че през м.03.2021г., жалбоподателят е декларирал ВОД на стоки – фолио и ленти с получател „LIVIDA SPYLKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOSCIA“ с VIN, PL9691641113. Издадената фактура №1900... 62/25.03.2021 г. е на стойност 32\_950,99 лв. и е отразена в дневника за продажби и СД през съответния данъчен период. Установено е, че посочената стойност в евро е 21 500,00, чиято левова равностойност е 42 050,35 лв. вместо посочените от дружеството 32 950,99 лв. т.е. установена е грешка при изчисляване на равностойността в лева.

Дружеството- жалбоподател е представило копия на спорната фактура, банково извлечение на стойност 21 500,00 евро, международна товарителница /ЧМР/, счетоводни справки и регистри на сметки 411, 702 и 504 и фактури от предходен доставчик „БЕСТ ТАБАКО“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. Към същата е представен транспортен документ ЧМР, видно от който превозвачът на стоката е „RAPTIS PANAGIOTIS“ с VIN EL075241244. Относно транспортирането и получаването на стоката е представено писмено потвърждение от управителя на полското дружество Б. Д., с което същият потвърждава, че стоката, закупена от „ПРО ЛОГ“ АД е пристигнала и приета в У., FM L., Danaharraszi, Raktar в склад, стопанисван от представляваното от него дружество на 28.03.2021г.

Съгласно полученият на 10.08.2022 г. отговор от полската данъчна администрация няма информация за вида и стойността на сделките.

След анализ на събраните доказателствата, приходните органи приели, че представените ЧМР не могат да удостоверят превоз на стоки, които са фактурирани от „ПРО ЛОГ БГ“ ЕООД на полските контрагенти. В резултат на изложеното приходните органи са формирало извод, че не е доказано извършването на транспорт на стоки до клиенти на територията на Полша, съответно явяват се недоказани предпоставките по чл. 7, ал. 1 от ЗДДС за прилагане на режима за ВОД.

С РА на основание чл. 86, ал. 1 и 2 и чл. 82, ал. 1 от ЗДДС е начислен ДДС в общ размер на 74 782,16 лв. върху ДО 373910,83 лв., по фактурите, издадени към „DRINAX SPYLKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOSCIA“ с VIN PL9691638559 и „LIVIDA SPYLKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOSCIA“ с VIN, PL9691641113.

Процесният ревизионен акт е оспорен по административен ред и потвърден с Решение № 19/05.01.2023 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика /ОДОП/ при ЦУ на НАП.

По делото е приета административната преписка и допълнително ангажираните от страните доказателства.

Допуснатата и приета е съдебно - счетоводна експертиза и допълнение на заключението.

По делото е допусната и приета и графическа експертиза.

При така установеното от фактическа страна, съдът правни следните правни изводи:

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

Оспорваният в настоящото производство РА е нищожен поради следните съображения:

Принципно положение е, че 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 същия 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 законосъобразността 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 законодателя визираща 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. С ТР № 4 от

22.04.2004г. по т.д. № 4 от 2002г. ОС на ВАС е посочено а в 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 настоящия спор.

Предвид правилото на чл. 112, 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.112, 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.

Контролното производство е възложено чрез ЗВР и ЗИЗВР, издадени от В. Х. Р. - началник сектор „Ревизии“ в ТД НАП– Б., оправомощена от зам.изпълнителния директор на НАП въз основа на Заповед № З-ЦУ-3287/08.11.2021 г., за което пък зам.изпълнителният директор на НАП е овластен от изпълнителния директор със Заповед № ЗЦУ-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.112, 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 3-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.112, ал.2, т.2 ДОПК и не могат да породят визираните правни последици.

Заповед № З-ЦУ-87/19.01.2022 г. на заместник - изпълнителният директор на НАП, 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., 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 № Заповед № З-ЦУ-3287/08.11.2021 г., и определени от директора на ТД на НАП С. със заповед № РД-01-245/05.05.2022 г. на основание чл.122 ал.2 т.1 ДОПК.

Със Заповед № РД-01-787/08.11.2021 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- 3287/08.11.2021 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 началника на сектор „Ревизии“ ТД на НАП – Б..

На първо място, Заповедта на директора на ТД на НАП С. е постановена на основание чл.11 ал.3 от ЗНАП.

Посочената разпоредба 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 Р. 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., В. Х. Р. 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 № 3-ЦУ-87/19.01.2022 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.

Априори, 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.

Разпоредбата на чл.10 ЗНАП част от която е и нормата на ал.9 е озаглавен

“изпълнителен директор“ и 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.

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. 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)“. 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).

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 закона, както и с оглед факта, че разпоредбите на ДОПК не допускат делегация на компетентност, като процесно осъществяването 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.

Този извод не се променя и от представения в последното проведено съдебно заседание „Проект на закон за изменение и допълнение на данъчно-осигурителния процесуален кодекс“ доколкото към момента на постановяване на настоящото решение е налице само изготвен проект на закона, което не може да повлияе върху крайния изход на спора и фактът, че процесният РА №Р-22221022000284-091-001/14.10.2022 г. е издаден от

некомпетентен орган.

Представените с писмените бележки по делото доклади и писма между органи на НАП (на л. 301 – 321) относно значително по-високата натовареност на ТД на НАП С. спрямо останалите ТД на НАП не е основание за обратния извод. Същите представляват вътрешноведомствени актове и такива от комуникация между органите. Макар да съдържат информация относно ползата и необходимостта от ангажиране на кадрови ресурс от различни ТД на НАП за извършване на контролни производства по ДОПК в случаите, в които компетентна е ТД на НАП С., те имат твърде общ характер и обхващат период от 6 месец, като не се отнасят до конкретни данъчно задължени лица, включително и до дружеството жалбоподател. Изискването за обосновка на необходимостта от отклонение от общите правила на териториалната компетентност на органите по приходите би било изпълнено, ако въпросните доклади бяха посочени в заповедите, с които се оправомощава компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, или поне в заповедта за възлагане на ревизия. Тази необходимост следва да предхожда образуването на ревизионно производство с възлагането му и да бъде конкретна с оглед обстоятелствата, относими към случая. На следващо място, за да се счита за мотивиран такъв акт (изключващ правилата на чл. 8 от ДОПК), то следва той да се позовава на тези конкретни обстоятелства, в случая изложени в доклада, които е следвало да намерят място и в горепосочените заповеди на заместник-изпълнителния директор на НАП.

Предвид това и не следва спора да се разглежда по същество, включително да се произнася във връзка с доказателствената стойност на събраните в него доказателства, както и оспорването им.

При констатиране на порок, водещ до нищожност на обжалвания акт, нищожността 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.

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.

С оглед изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК заявената от жалбоподателя претенция за присъждане на разноски по делото е основателна. Следователно ответникът следва да му заплати сумата от 50,00 лв. за платена държавна такса, 4000лв. за адвокатско възнаграждение и 823лв.- депозит за вещо лице, съобразно представен списък /л.345/, или общо 4 873 лева.



*С оглед гореизложеното и на основание чл. 160 ал.1 от ДОПК вр. чл.173 ал.2 от АПК, Административен съд София-град, 73 състав,*

### **РЕШИ:**

**ОБЯВЯВА НИЩОЖНОСТТА** на Ревизионен акт №Р-22221022000284-091-001/14.10.2022 г., издаден от В. Х. Р. в качеството и на орган, възложил ревизията и Ж. С. Д., ръководител на ревизионния екип, и двамата служители в ТД на НАП – Б., потвърден с Решение № 19/05.01.2023 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, по жалбата на “ПРО ЛОГ БГ“ АД, ЕИК[ЕИК].

**ОСЪЖДА** Национална агенция за приходите, да заплати на “ПРО ЛОГ БГ“ АД, ЕИК[ЕИК] сумата от 4 873 лева, представляваща направени разноси по делото.

**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..

**РЕШЕНИЕТО** подлежи на обжалване в 14- дневен срок от съобщаването му на страните с касационна жалба пред Върховния административен съд.

Съдия: