

# РЕШЕНИЕ

№ 2975

гр. София, 07.05.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 74 състав,**  
в публично заседание на 15.04.2024 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Младен Семов**

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **1024** 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/.

С определение № 10554 от 02.11.2023г. по адм.дело № 8346 по описа на ВАС за 2023г. е отменено определение № 3195 от 11.04.2023г. по адм.дело № 1024 по описа на АССГ за 2023г. в частта с която е оставена без разглеждане жалбата на „Акиду“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], против Решение № 1870 от 30.11.2022г. на директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП с което е потвърден РА № 22221422001202-091-001/19.09.2022г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-С. за установени задължения за ДДС за данъчни периоди м.юли и декември 2017г., февруари, април и юни 2018г., декември 2019г., януари, февруари, юли и август 2020г. и април 2021г. и делото е върнато за разглеждане от същия съдебен състав.

Като следствие, съдът съобрази:

Производството е образувано по жалба на „Акиду“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с посочен по делото адрес за кореспонденция: с адрес: [населено място],[жк], хотел „Д. 1“, ет.7, ап.72, електронна поща: [електронна поща], и [населено място], общ.И., обл.С., чрез управителя Л. К., [населено място], общ.И., обл.С., с предмет – оспорване законосъобразността на РА № 22221422001202-091-001/19.09.2022г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-С., потвърден с Решение № 1870 от 30.11.2022г. на директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП, в частта с която са установени задължения за ДДС за данъчни периоди м.юли и декември 2017г., февруари, април и юни 2018г., декември 2019г., януари, февруари, юли и август 2020г. и април 2021г..

В рамките на проверката по чл.158 от АПК е като следствие от посоченото определение на ВАС,жалбата следва да се квалифицира като редовна и допустима и да се разгледа по същество в частта с която с РА № 22221422001202-091-001/19.09.2022г.,издаден от органи по приходите при ТД на НАП-С. за установени задължения на дружествата по ЗДДС за данъчни периоди м.юли и декември 2017г., февруари, април и юни 2018г.,декември 2019г., януари,февруари,юли и август 2020г. и април 2021г.

Твърди се неправилност на фактическите и правни изводи на органите по приходите относно липсата на реалност по доставките в ревизираните периоди. Предприетите действия по извършени насрещни проверки на доставчиците, на практика установяват единствено факта на непредставяне на доказателства. В този смисъл и само по себе си ненамирането и на трето за ревизионното производство лице, при прилагане процедура по чл.32 ДОПК не може да доведе автоматично до извод за липса на доставка.Твърди се,че не са изследвани всички относими обстоятелства и релевантни документи,въпреки,че всеки от доставчиците в производството е представил доказателства във връзка с изследваните доставки.

Като продължение,неправилно е прието наличието на чл.37 ал.4 ДОПК,тъй като по силата на чл.190 ал.2 ГПК,когато страна в производството не представи изискан от нея документ,съдът може да приеме както за доказани, така и за недоказани обстоятелствата за чието изясняване се явява пречка липсващия документ.

Твърди се още,че релевантно за спора е установяване предаването на стоките и овластяването на получателя да се разпорежда с тях,което обстоятелство е установено безспорно.Успоредно с това стоките са вложени в последващи облагаеми доставки извършени от дружеството за което са издадени съответните фактури и приемо-предавателни протоколи.

Паралелно - за правото на приспадане на данъчен кредит е единствено качеството възмездност на доставката но не и обстоятелството налице ли е плащане,респ. пълно или частично е извършено то.

Оспорват се още както изводите за липса на кадрова обезпеченост,така и правната значимост на този факт,още повече, че в конкретния случай предмета на доставките не изисква специално оборудване, персонал и активи.

Чрез референция към практиката на СЕС се иска отмяна на акта като незаконосъобразен.

Ответната страна – директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП изразява становище за неоснователност на жалбата с аргументи,аналогични с тези в постановеното решение при оспорване на РА по административен ред и същите ще бъдат имплицитно разгледани по съществото на спора.

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

Ревизионното производство е възложено със ЗВР №Р-22221422001202-020-001/11.03.2022 г. /л.66/ за определяне на задълженията на „АКИДУ“ ЕООД за ДДС за данъчните периоди от 01.01.2017 г. до 30.04.2021 г. Срокът за извършване на ревизията е продължен със ЗИЗВР №Р-22221422001202-020-002/14.06.2022 г. /л.64/ и №Р-22221422001202-020-003/14.07.2022 г. /л.63/ с определен краен срок за приключването ѝ 12.08.2022 г. Цитираните заповеди са издадени от Н. Ж. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП П.,

оправомощен на основание чл. 12, ал. 6 от ДОПК и съобразно Заповеди №3-ЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. на изпълнителния директор на НАП, №3-ЦУ-3287/08.11.2021 г. и №3-ЦУ-343/11.03.2022 г. на зам. изпълнителния директор на НАП и Заповед №РД-01-787/ 08.11.2021 г. на директора на ТД на НАП С. да осъществява правомощията по чл.12, ал. 1 от ДОПК на територията на цялата страна, независимо от определената с чл. 7, ал.1 и чл. 8 компетентност.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22221422001202-092-001/19.08.2022 г. /л.67-82/, връчен по електронен път на 24.08.2022 г., видно от Удостоверение за извършено връчване /л.84/, срещу който е подадено писмено възражение с вх. № 53-00-1912/05.09.2022 г. /л.102/. Като следствие е постановен и оспореният РА №Р-22221422001202-091-001/19.09.2022 г. /л.86-92/, издаден от Н. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП П. – орган, възложил ревизията и Б. Г. Ч., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП П. – ръководител на ревизията.

В рамките на производството на дружеството е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) №Р-22221422001202-040-001/ 14.04.2022 г. /л.170/, в отговор на което са представени доказателства. На основание чл. 121, ал. 1 от ДОПК е издадено Постановление №С220022-023-0002393/30.08.2022 г., с което са наложени предварителни обезпечителни мерки – запор върху банкови сметки и МПС. С Протокол №1513873/12.08.2022 г. са приобщени всички доказателства, събрани в хода на проверка за установяване на факти и обстоятелства (ПУФО) с УИН П-22221421076556.

Извършени са проверки на данни в информационната система на НАП.

Установено е, че лицето е регистрирано по реда на ЗДДС, считано от 01.04.1994 г., като с подадената годишна данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО дружеството е декларирало код на основна дейност 7112 – инженерни дейности и технически консултации. Установено е, че през ревизираните периоди дружеството е разполагало със собствени транспортни средства. Същото не притежава регистрирано фискално устройство.

През ревизираните периоди „АКИДУ“ ЕООД е декларирало извършени облагаеми доставки на услуги – печат на винил, които са с място на изпълнение на територията на страната. В хода на ревизията не са констатирани основания за извършване на корекции на декларираните данни за извършените доставки и начисления данък.

По отношение на получените доставки и данъчния кредит е констатирано, че през ревизираните периоди „АКИДУ“ ЕООД е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по фактури за доставка основно на услуги. Фактурите са включени в дневниците за покупки на ревизираното дружество и съответно в справките-декларации по ЗДДС.

Установено е, че дружеството е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 10 608,60 лв. по фактури за доставки на услуги, в т.ч.: в размер на 1 050,00 лв. по 1 фактура, издадена от „АКВА СТИЛ - 2009“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; в размер на 1 088,00лв. по 1 фактура, издадена от „АЛФА 17 БГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; в размер на 3 302,40 лв. по 6 фактури, издадени от „ЕЛИТ СЕКТОР“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; в размер на 1 200,00 лв. по 2 фактури, издадени от „КОРАЛ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; в размер на 2 738,00 лв. по 4 фактури, издадени от „РУМ ЕКСПРЕС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; в размер на 1 120,00 лв. по 2

фактури, издадени от „СПЕКТЪР БИЛДИНГ БГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и в размер на 110,20 лв. по 1 фактура, издадена от „ТОМАС Т КОМЕРС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. В хода на ревизията на „АКИДУ“ ЕООД е връчено ИПДПОЗЛ, с което от същото са изискани относими към процесните доставки доказателства. В отговор ревизирият субект е декларирал, че дейността на дружеството е свързана с предоставяне на услуги по проектиране и изграждане на фотоволтаични и соларни системи, като за осъществяването ѝ не стопанисва собствени и/или наети търговски обекти, а всички изискани от ревизиращия екип документи са били представени от него в хода на ПУФО с УИН П-22221421076556.

Извършени са и насрещни проверки на посочените доставчици, а събраните доказателства - приобщени към производството. В отговор на връчени ИПДПОЗЛ проверените контрагенти са представили процесните фактури, комплектувани със сключените договори, приемо-предавателни протоколи, оборотни ведомости, хронологични и аналитични счетоводни регистри, свидетелства за регистрация на ЕКАФП, справки-декларации и отчетни регистри по ЗДДС.

От наличните доказателства е установено, че предмет на спорните доставки са услуги, свързани с „Обработка на данни и изготвяне на екзекутиви за болница „Св. М.“ [населено място]“, „Обработка на данни и изготвяне на екзекутиви за Варненски свободен университет „Ч. Х.“, „Подготовка на данни за проекти за използване на патентована система за добив на топлинна енергия“, „Подготовка на данни за искане за присъединяване на 3 фотоволтаични централи“, „Изготвяне на товарови графици и оформяне на отчети за енергиен одит на обекти на ГДИН“, „Пресмятане и оформяне на документация за технически проекти“ и т.н.

На база данните от информационната система на НАП е установено, че всички цитирани доставчици имат рисков фискален профил, с прекратена регистрация по ЗДДС при установени обстоятелства по чл. 176 от с.з. Издадените от тях фактури с получател „АКИДУ“ ЕООД, с изключение на фактура №1930/30.04.2018 г. с данъчна основа в размер на 1 800,00 лв. и ДДС – 360,00 лв., издадена от „РУМ ЕКСПРЕС“ ЕООД, са отразени в дневниците за продажби на доставчиците за съответните данъчни периоди. Цитираната фактура не е била представена в хода на ревизията нито от ревизирият субект, нито от соченото за доставчик дружество. Плащанията по доставките не са отчетени с регистрираните от тях фискални устройства. В дневниците за покупки на доставчиците са отразени множество фактури, издадени от рискови контрагенти, включително издавани и между проверяваните лица. Констатирано е, че част от проверените субекти не са подавали годишни данъчни декларации по чл. 92 от ЗКПО и съответно не са отчетили приходи за периодите на фактуриране. Посочени са ревизионни актове, издадени след извършени ревизии за установяване на задължения за ДДС и корпоративен данък („РУМ ЕКСПРЕС“ ЕООД и „ЕЛИТ СЕКТОР“ ЕООД), в хода на които е установено, че ревизираните лица не извършват реална икономическа дейност. Установено е, че доставчиците не разполагат с материална, техническа и кадрова обезпеченост за осъществяване на доставките.

На тази база е заключено, че доставките, фактурирани от процесните доставчици, не са реално осъществени. От своя страна „АКИДУ“ ЕООД не е можело да не знае, че участва в привидни сделки, но независимо от това е претендирано приспадане на

данъчен кредит във връзка с тях.

С покана по чл. 103 от ДОПК №П-22221421076556-177-001/26.10.2021 г., с която търговецът е уведомен за установено неправомерно ползване на данъчен кредит в периодите от 01.03.2016 г. до 31.08.2020 г. по фактури, издадени от 11 доставчика, в т.ч. разгледаните в настоящото производство и приканен да отстрани несъответствията, но това не е сторено. При ревизията е констатирано, че през данъчен период 04/2021 г. ревизируваният субект е извършил корекция на упражненото право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от „СИСТЕМА ГРУП“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „НЮ ЮРЪП ДАЙРЕКТЪРИС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].

Предвид изложеното и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 70, ал. 5 във връзка с чл. 9 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС с процесния РА на „АКИДУ“ ЕООД е отказано право на приспадане на данъчен кредит по всички фактури, издадени от „АКВА СТИЛ - 2009“ ЕООД, „АЛФА 17 БГ“ ЕООД, „ЕЛИТ СЕКТОР“ ЕООД, „КОРАЛ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД, „РУМ ЕКСПРЕС“ ЕООД, „СПЕКТЪР БИЛДИНГ БГ“ ЕООД и „ТОМАС Т КОМЕРС“ ЕООД.

С оглед извършените корекции и на основание чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания (ЗЛДТДПДВ) са начислени лихви в общ размер на 4 121,64 лв. В посочената сума са включени и лихви в общ размер на 417,78 лв., начислени във връзка с установеното неправомерно приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от „СИСТЕМА ГРУП“ ЕООД и „НЮ ЮРЪП ДАЙРЕКТЪРИС БЪЛГАРИЯ“ ЕООД. Същите са били анулирани през данъчен период 04/2021 г. чрез отразяването им със знак „минус“ в дневниците за покупки, Лихвата е дължима за периода на неправомерното упражняване на данъчен кредит.

По същество с процесния РА е установена липса на доказателства, удостоверяващи по безспорен начин реално осъществени доставки на услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС между „АКИДУ“ ЕООД и обсъдените 7 доставчика. Вследствие този извод, за ревизирувания субект не са налице условията, заложи в 68, ал. 1, т. 1 и чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, даващи основание за законосъобразно упражняване правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от посочените дружества.

Въз основа на установеното е необходимо да се отбележи:

Със своя Заповед № ЗЦУ-ОПР-9 от 21.05.2021г. /л.341, II том/, 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 № З-ЦУ-3287 от 08.11.2021г. /л.56-58/ на заместник-изпълнителния директор на НАП, 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 – П., възложил конкретната ревизия – Н. К..

Със Заповед № З-ЦУ-343 от 11.03.2022г. /л.54/ на зам.изпълнителният директор на НАП – К., /оправомощена със Заповед № ЗЦУ-289 от 01.03.2022г. на изпълнителния

директор на НАП да упражнява правомощията на зам.изп-я директор Г. Д. Г. за периода 04.03-11.03.2022г./, последната, на основание чл.10 ал.9 от ЗНАП е разпоредила, служителите на НАП, посочени в Заповед № 3-ЦУ-3287 от 08.11.2021г., 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 от 08.11.2021г. на зам.-изпълнителния директор на НАП и определени от директора на ТД-НАП С. със Заповед № РД-01-787 от 08.11.2021г.

Със Заповед № РД-01-787/08.11.2021г. /л.59-60/ на и.д. директор на ТД на НАП - С. и на основание чл.11 ал.3 ЗНАП вр. чл.112 ал.2 т.2 от ДОПК и Заповед № 3-ЦУ-3287/08.11.2021г. на заместник изпълнителния директор на НАП е разпоредено функциите на компетентен орган по чл.112 ал.2 т.1 от ДОПК, считано от 08.11.2021г. да се изпълняват от поименно посочени служители за които съгласно заповед № 3-ЦУ-3287/08.11.2021г. на зам.изпълнителния директор на НАП не се прилагат правилата на чл.7 ал.1 и чл.8 от ДОПК., като по т.12 от заповедта е посочен началник сектор „Ревизии“, при ТД на НАП – П., възложил конкретната ревизия – Н. Ж. К..

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 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, както с оглед надлужното образуване на административно-ревизионното производство, така и с оглед компетенцията на лицето възложило ревизията да издаде и подпише впоследствие и РА.

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 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.

Още 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 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 обаче е издадена от началник сектор „Ревизии“ в ТДНАП – П., 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 началник сектор „Ревизии“ в ТДНАП – П., оправомощен от зам.изпълнителния директор на НАП въз основа на Заповед № 3-ЦУ-3287/08.11.2021г., 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 делегиране 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-3287/08.11.2021г. 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-343/11.03.2022 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-3287/08.11.2021г., 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- 3287/08.11.2021г., и определени от директора на ТД на НАП С. със заповед № РД-01-787 от 08.11.2021г. на основание чл.122 ал.2 т.1 ДОПК.

Със Заповед № РД-01-787/08.11.2021г. 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 от 08.11.2021г. на заместник-изпълнителния директор на НАП, определя конкретни служители измежду тези, за които съгласно горе-посочената заповед не се прилагат правилата на чл.7 ал.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 – П..

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 Н. Ж. К. е служител на ТД на НАП-П.. По силата на посочената заповед обаче той 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 визираща 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 посоченият в Заповедта на директора на ТД на НАП – С.Н. К. 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-343/11.03.2022 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 породни компетентност нито в хипотезата на ал.8, нито в хипотезата на ал.9 от ЗНАП.

Следва ясно да се добави и, че не са налице и никакви реални съображения изложени и обосноваващи необходимостта от подобна конструкция на „преминаване“ на служител от една дирекция в друга.

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.

В допълнение следва да се подсочи:

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 правомощия на изпълнителният директор и то компетентност, която от една страна - действа в отношенията с трети лица /каквото действие се проявява във връзка с ревизионното производство/, а от друга е обект на регламентацията 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 Algeria; Дело

42/59S NUPAT; Дело 265/78 Ferwerda; Дело 23/68 Klomp; Дело 11/70 Internationale Handelsgesellschaft; Дело 147/81 Merkur; 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, ASM Brescia, C-347/06, EU:C:2008:416, т. 69 и Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation, C-362/12, EU:C:2013:834, т. 44 и много други)“.

Посочената постановка е възпроизвеждана нееднократно в актовете на 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.

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. Включително – изпращайки я по компетентност на съответната ТД или пряко възлагайки правомощието да образуват ревизионно производство на конкретни служители.

Предвид своевременно направената от жалбоподателя претенция за присъждане на сторените по делото разноси-разходи за юридически услуги, в размер съобразно представеният по делото договор за правна помощ и като съобрази, че същият обективира писмено посочване и заплащане на сумата от 300 лв/с характер на разписка за заплащането и в тази му част/, съдът намира претенцията за основателна. Посоченият размер не е съобразен с нормативите по Наредба № 1/2004г., респ. не е налице основание за допълнителен анализ, с оглед евентуално антиконкурентно проявление на пълномощната сделка по процесуално представителство.

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,

### **Р Е Ш И :**

**ПРОГЛАСЯВА НИЩОЖНОСТТА** на РА № 22221422001202-091-001/19.09.2022г., издаден от Н. К., и Б. Г. Ч. – и двамата служители в ТД на НАП – П., потвърден с Решение № 1870 от 30.11.2022г. г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика при ЦУ на НАП

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

**ОСЪЖДА** Национална агенция за приходите да заплати на „Акиду“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] сумата от 300/ триста/ лева, разноси за адвокатско възнаграждение.

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 настоящото решение да се изпрати на страните.

**Съдия:**