

РЕШЕНИЕ

№ 7750

гр. София, 06.06.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 43
състав**, в публично заседание на 08.05.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Весела Цанкова

при участието на секретаря Десислава В Симеонова и при участието на прокурора Тони Петрова, като разгледа дело номер **12145** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл. 156 от ДОПК.

Образувано е по жалба на „Перфект офис“ ЕООД, със седалище и адрес на управление [населено място],[жк][жилищен адрес] представлявано от управителя Г. Б., чрез адв. Р. К., със съдебен адрес [населено място], [улица], офис 2 срещу Ревизионен акт №Р – 22220223000667 – 091 – 001/29. 08. 2023 г., издаден от П. Г. А., орган, възложил ревизията и Р. В. Н., ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение №1614/14. 11. 2023 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – София.

С ревизионния акт в оспорената част са установени задължения по ЗДДС в размер на 235 928. 59 лева главница и 63 497. 45 лева лихви за данъчни периоди м.04. 2020 г. и от м. 06. 2020 г. до м. 07. 2021 г.

С жалбата се иска отмяна на ревизионния акт в оспорената част като незаконосъобразен, неправилен и необоснован, издаден при допуснати съществени нарушения на процесуалните правила и в противоречие с материалния закон. Правят се възражения, че представените писмени доказателства не са анализирани и не са установени всички относими обстоятелства, свързани със спорните правоотношения. Изводът, че процесните доставки на стоки не са изпълнени от посочените доставчици се оспорва, както се оспорва и заключението, че не са налице елементите от фактическия състав на възникване на правото на приспадане на данъчен кредит. Процесните доставки са свързани с облагаемата дейност на жалбоподателя, която е и основната му икономическа дейност през ревизираните периоди – търговия на едро и

дробно с канцеларски материали в два търговски обекта в София. В хода по същество на делото е направено възражение за нищожност на ревизионния акт като издаден при липса на компетентност на органа, възложил ревизията. Претендират се разноски и адвокатско възнаграждение. Представени са писмени бележки.

Ответникът, чрез юрисконсулт М., прави искане за отхвърляне на жалбата като неоснователна и недоказана и потвърждаване на ревизионния акт като правилен и законосъобразен, по съображенията, изложени в мотивите на решението. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Прокурор П. от СГП дава заключение, че жалбата следва да бъде уважена като основателна и доказана.

Съдът, въз основа на доказателствата по делото и след преценка на становищата на страните, счита, че от фактическа страна е установено следното:

Ревизионното производство е възложено със ЗВР № Р – 22220223000667 – 020 – 001/13. 02. 2023 г., издадена от Н. С. И., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП - Велико Търново. За ръководител на ревизията е определена Р. В. Н., главен инспектор по приходите в ТД на НАП - Велико Търново. Ревизията е за установяване на задължения за ДДС за данъчни периоди от 01. 04. 2020 г. до 31. 07. 2021 г. Срокът за извършване на ревизията е удължен със ЗИЗВР № Р – 22220223000667 – 020 – 002/11. 05. 2023г., издадена от Н. С. И., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП- Велико Търново.

Съставен е ревизионен доклад № Р – 22220223000667 – 092 – 001 от 27.07.2023 г. от Р. В. Н., ръководител на ревизията, главен инспектор по приходите от ТД на НАП - Велико Търново и И. Д. П. – С., главен инспектор по приходите в ТД на НАП - Велико Търново.

Издаден е ревизионен акт № Р – 22220223000667 – 091 – 001/29. 08. 2023 г. от П. Г. А., на длъжност главен инспектор по приходите от ТД на НАП - Велико Търново, възложител на ревизията.

За доказване на компетентността на издателите на ревизионния акт са представени Заповед ЗЦУ – ОПР – 22/22. 08. 2022 г. на ЦУ на НАП – София, с която на основание чл. 12, ал. 6 от ДОПК и чл. 10, ал. 8 и ал. 9 от ЗНАП изпълнителният директор на НАП е оправомощил З. Г., зам.изпълнителен директор на НАП да определя органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал.1 и чл. 8 от ДОПК. На основание тази заповед е издадена Заповед З – ЦУ – 1997/04. 11. 2022 г. на зам. изпълнителния директор на НАП, с която са определени органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК, сред които от ТД на НАП - Велико Търново са Н. С. И., Р. В. Н., И. Д. П. – С. и П. Г. А..

Представено е приложение към З – ЦУ – 324/10. 02. 2023 г., съгласно което за „П. офис“, ЕООД, за което компетентната териториална дирекция е ТД на НАП - София е определена териториална дирекция и екип на териториалната дирекция от ТД на НАП - Велико Търново.

Издадена е Заповед № РД – 01 – 864/04.11. 2022 г. на директора на ТД на НАП - София, с която е разпоредено функциите на компетентен орган по чл. 112, ал.2, т.1 от ДОПК да се изпълняват от служители /органи по приходите/, за които съгласно Заповед № З – ЦУ – 1997/04. 11. 2022 г. на зам. изпълнителния директор на НАП не се прилагат правилата на чл. 7, ал.1 и чл. 8 от ДОПК. В т. 10 от заповедта е посочена Н. С. И., издала ЗВР № Р – 22220223000667 – 020 – 001/13. 02. 2023 г. и ЗИЗВР № Р – 22220223000667 – 020 – 002/11. 05. 2023 г.

Със Заповед № РД - 01 – 735/11. 08. 2023 г. на директора на ТД на НАП – София е разпоредено, считано от 15. 08. 2023 г. функциите на компетентен орган по чл. 112, ал.2, т.1 от ДОПК да се изпълняват от П. Г. А. от ТД на НАП - Велико Търново. Съдът приема, че не е спорно, че преписката е иззета на 16. 08. 2023 г. от Н. С. И. и възложена на П. Г. А. с решение на директора на ТД на НАП – София, поради прекратяване на служебното правоотношение на Н. С. И..

В хода на съдебното производство са представени и приети по делото писмени доказателства, с които се мотивира възлагането и извършването на контролни производства от ТД, която не е териториално компетентна. Прието е писмо от 17. 04. 2024 г. относно доказване на необходимост от възлагане на правомощия на служители от друга териториална дирекция по отношение на данъчно задължени лица, за които съгласно чл. 8 от ДОПК компетентна е друга териториална дирекция. Мотивите са свързани с регулиране на натовареността на служителите в отдели „Ревизии“ в ТД на НАП, основно с цел намаляване на натовареността на служители на ТД на НАП – София. Такива мотиви се съдържат и в Писмо изх. № 20 – 00 - 70/29. 04. 2021 г. относно въвеждане на организация за възлагане на производства спрямо лица с компетентна ТД на НАП – София на органи по приходите при ТД на НАП - Бургас, ТД на НАП - Варна, ТД на НАП- Велико Търново и ТД на НАП - П., както и в Докладна записка рег. № 93 – 00 – 5429 от 03.11.2021г. до изпълнителния директор на НАП.

При така установеното от фактическа страна, съдът направи следните правни изводи: Жалбата е допустима, а разгледана по същество е основателна, по следните съображения:

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

Настоящият съдебен състав намира, че процесният ревизионен акт е нищожен, тъй като ревизията е извършена от некомпетентна ТД на НАП – Велико Търново, вместо от ТД на НАП - София, където е седалището и адреса на ревизираното лице.

Съгласно чл. 6, ал. 1 от Закона за Националната агенция за приходите /ЗНАП/, агенцията се състои от централно управление и териториални дирекции. Всяка една от тези териториални дирекции се организира и ръководи от териториален директор, който упражнява предоставените му правомощия в нейните пространствени предели. Към териториалния обсег на компетентната териториална дирекция препраща и нормата на чл. 7, ал. 1 ДОПК, установяваща компетентността на органа по приходите от компетентната териториална дирекция, да издава актовете по този кодекс. Сред тези актове е и заповедта за възлагане на ревизии /ЗВР/, с която по силата на чл. 112, ал. 1 ДОПК се образува ревизионното производство. Съгласно чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК заповедта за възлагане на ревизия се издава от орган по приходите, определен от териториалния директор, която, за да бъде правопораждащ данъчноревизионното правоотношение юридически факт, следва да е издадена от компетентен орган. Разпоредбата на чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК сочи, че ревизия може да се възлага от органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция, а съобразно чл. 7, ал. 1 ЗНАП органи по приходите са: изпълнителният директор на НАП и неговите заместници, териториалните директори и техните заместници; директорите на дирекции, началниците на отдели и сектори и

служителите, заемащи длъжност "държавен експерт по приходите", "държавен инспектор по приходите", "главен експерт по приходите", "старши експерт по приходите", "експерт по приходите", "главен инспектор по приходите", "старши инспектор по приходите" и "инспектор по приходите". След като първичната материална компетентност на орган по приходите е придобита по нормативен път в териториалния ѝ обхват по чл. 7, ал. 1 ДОПК, то не е допустимо пространствените ѝ предели да се разширяват извън обхвата на териториалната дирекция. Съответна на този принцип е и уредбата на чл. 8, ал. 1 от ДОПК, обвързваща компетентността на органите по приходите за издаване на актове по кодекса с компетентната териториална дирекция, която за местните юридически лица, е тази по седалището им. От съответната компетентна териториална дирекция следва да бъде и органът, натоварен от териториалния директор по реда на чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК с правомощието да възлага ревизии, както и определените от него със ЗВР ревизиращи органи по приходите и ръководител на ревизията /чл. 113, ал. 1, т. 2 ДОПК/. Изключение от това правило се предвижда в разпоредбата на чл. 112, ал. 2, т. 2 от ДОПК, според която 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. В цитирания чл. 112, ал. 2, т. 2 от ДОПК обаче няма нормативно предвидена възможност това правомощие да се делегира на друг орган по приходите, различен от посочените.

От доказателствата по делото се установява, че процесната ревизия е възложена със заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р – 2222020223000667 – 020 – 001/13. 02. 2023 г., издадена от Н. С. И., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП – Велико Търново. За доказване компетентността на възложителя на ревизията е представена заповед № 3 – ЦУ – 1997/04. 11. 2022 г. на зам. изпълнителния директор на НАП, с която на основание чл. 12, ал. 6 от ДОПК са определени органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК, сред които в т. 3 са вписани имената на възложителя на ревизията и ревизиращия екип, които са служители на ТД на НАП-Велико Търново. Със заповед № ЗЦУ-ОПР-22/22.08.2022 г. на изпълнителния директор на НАП, З. Г., заместник изпълнителен директор на НАП е оправомощена да определя органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК. Съгласно приложението към заповед №3 – ЦУ - 324/10.02.2023г. на зам.изпълнителния директор на НАП, служители на ТД на НАП – Велико Търново следва да извършат контролното производство по отношение на лицата, посочени в приложение на заповедта, за която компетентна дирекция е ТД на НАП - София. Така възложеното ревизионно производство приключва с издаването на ревизионен акт от органи по приходите на ТД на НАП- Велико Търново.

Съгласно разпоредбата на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, в сила от 01.01.2021 г. 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. Разпоредбата на чл. 12, ал. 6 от ДОПК гласи, че правилата на чл. 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. Правомощията на органите по приходите по, ал. 2 се осъществяват на територията на цялата страна независимо от компетентността по чл. 8. Анализът на горесцитираните заповеди сочи, че контролното производство е възложено със ЗВР, издадена от началник сектор "Ревизии" при ТД на НАП – Велико Търново., оправомощен от зам.изпълнителния директор на НАП по силата на заповед № 3 – ЦУ - 1997 от 04.11.2022 г., който от своя страна е овластен от изпълнителния директор със заповед № ЗЦУ-ОПР-22/22.08.2022 г. В случая обаче в цитираните заповеди липсват мотиви, нито са представени доказателства към заповедите, каква точно е необходимостта по смисъла на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, която налага органи по приходите от друга териториална дирекция, различна от тази по чл. 8 от ДОПК да извършат ревизия на лицето, чийто седалище и адрес се намира в [населено място]. Това налага извод, че цитираните заповеди са издадени без да са налице предпоставките за издаването им. В хода на съдебното производство са представени докладни записки и писма, които обаче няма данни да са мотивирали конкретните цитирани заповеди. Някои от тях са с дати от 2024 г., другите не са цитирани в процесните заповеди и не могат да се приемат за мотиви за тяхното издаване. Обобщено съдържанието на докладните записки и писмата се свежда до анализ на натовареността на контролните отдели на различните териториални дирекции и се предлага неравномерната натовареност да бъде преодоляна като се изключи приложението на чл. 7 и чл. 8 от ДОПК. Анализът на разпоредбата на чл.10, ал. 9 от ЗНАП обаче не води до извод за такава нормативно предвидена възможност. Става въпрос за инцидентно възникнала необходимост, която да бъде преодоляна с временно оправомощаване на лица от друга териториална дирекция. Видно от писмата и докладните записки, представени в хода на съдебното производство, не се касае за инцидентно възникнала необходимост, а за трайна, цялостна организация на дейността, което е в периода от 2021г. до 2024 г. Подобен подход е в нарушение на чл. 7 и чл. 8 от ДОПК. Делегирането на такива правомощия от заместник изпълнителния директор към орган по приходите от териториална дирекция, която не е териториално компетентна спрямо ревизираното лице противоречи и на нормата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК, в която изрично е посочено, че ревизията може да се възлага от: 1. органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция; или от 2. 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. Ето защо изпълнителният директор или негов заместник, които са органи по приходите, могат да възлагат ревизия по отношение на данъчно задължени лица на територията на цялата страна, но така цитираната разпоредба не допуска възможност те да делегират правомощията си към конкретни органи по приходите от съответната ТД на НАП. В съдържанието на цитираната разпоредба не се сочи друго лице, различно от изпълнителния директор или негов заместник да има правомощието да възлага ревизии по отношение на всички лица, независимо в коя териториална дирекция е седалището им, а конкретните органи по приходите в съответната ТД на НАП, компетентни да възложат ревизионно производство се определят от териториалния директор на компетентната териториална дирекция. Анализът на цитираната разпоредба сочи, че дадените правомощия в чл. 112, ал. 2, т. 2 от ДОПК са

изрична компетентност на изпълнителния директор или негов заместник, предвид което те не могат да бъдат предоставяни другиму.

Следователно в случая, не се установява наличието на предпоставките по чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, а именно необходимост ревизията да бъде извършена от органи по приходите от териториална дирекция, различна от тази по седалището на лицето, предвид което органите по приходите, извършили ревизията и издали ревизионния акт, не са били териториално компетентни да извършат ревизията, нито са били надлежно овластени, тъй като заместник изпълнителния директор не е имал нормативно призната възможност да делегира такива правомощия. Изложеното има за последица нищожност на ревизионния акт, тъй като е издаден от некомпетентни органи по приходите от ТД на НАП – Велико Търново.

Липсата на териториална и материална компетентност на органа, възложил ревизията и издател на ревизионния акт, както и липсата на доказателства за компетентност на лицата, които са участвали в ревизионното производство го прави нищожен, защото в най-общ смисъл, компетентността на определен административен орган посочва кръга от въпроси, с които той е оправомощен да се занимава, както и правомощията, с които органът разполага за решаването на тези въпроси и с оглед издаването на административни актове, компетентността представлява нормативно признатата способност на даден орган да издаде определен акт. Липсата на компетентност на издателите на обжалвания ревизионен акт, прави последния нищожен, непораждащ правни последици и предполага обявяването и.

Следва да бъде посочено също така, че по аргумент от чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК органът по приходите, който е оправомощен да възлага ревизии следва да бъде определен от териториалния директор на ТД на НАП - София /за процесния случай/, който обаче няма материална и териториална компетентност спрямо органи по приходите, които са на длъжност като такива към друга териториална дирекция /в случая ТД на НАП – Велико Търново/ и съответно не са част от подчинената му ТД на НАП София - аргумент и от чл. 11 ЗНАП. В тази връзка по силата на заповед № РД-01-735/11.08.2023 г. на директора на ТД на НАП - София, не е предоставена надлежно компетентност на П. Г. А. от ТД на НАП – Велико Търново за възлагане на ревизии и издаване на ревизионни актове по отношение на лица с адрес и седалище в ТД на НАП – София, тъй като директорът на ТД на НАП - София не притежава компетентност за предоставяне на такава спрямо органи по приходите от друга териториална дирекция. Компетентност да делегира правомощия по възлагане на ревизии спрямо лица със седалище или постоянен адрес извън териториалния обхват на ТД на НАП – Велико Търново не притежава и директорът на ТД на НАП – Велико Търново.

Това води несъмнено до извод за издаване на ревизионния акт от некомпетентни органи по приходите от ТД на НАП – Велико Търново. В този смисъл е и практиката на ВАС, а именно: Решение № 26 от 04.01.2024 г. по адм. д. № 5816/2023 г., VIII отд. на ВАС; Решение № 176 от 09.01.2024 г. по адм. д. №6611/2023 г., VIII отд. на ВАС; Решение № 4425 от 26.04.2023 г. по

адм. д. №7761/2022 г., VIII отд. на ВАС; Решение № 13222/23.12.2021 г. по адм. д. №3212/2021 г., I отд. на ВАС; Решение № 463/14.01.2021 г. по адм. д. №8918/2020г., I отд. на ВАС; Решение № 1456/03.02.2021 г. по адм. д. №10482/2020г., I отд. на ВАС; Решение № 2679/26.02.2021 г. по адм. д. №11773/2020 г., I отд. на ВАС и Решение № 11678/17.11.2021 г. по адм. д. №2837/2021 г., VIII отд. на ВАС.

Предвид разпоредбата на чл. 160, ал. 5 ДОПК, настоящият състав следва да приложи чл. 173, ал. 2 АПК. Съгласно чл. 173, ал. 1 от АПК, когато въпросът не е предоставен на преценката на административния орган, след като обяви нищожността или отмени административния акт, съдът решава делото по същество. По аргумент от нормата на алинея втора на чл. 173 от АПК, 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. Предвид това административната преписка следва да бъде изпратена на ТД на НАП – София за извършване на нова ревизия от компетентни органи.

При направено искане за това и на основание чл. 161 от ДОПК на жалбоподателя се дължат разноски в производството съгласно представения списък по чл. 80 от ГПК /адвокатско възнаграждение и ДТ/ в размер на 16 700.00 лв. и при липса на направено възражение за прекомерност.

По изложените съображения и на основание чл. 160 и чл. 161 от ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОБЯВЯВА ЗА НИЩОЖЕН Ревизионен акт №Р – 22220223000667 – 091 – 001/29. 08. 2023 г., издаден от П. Г. А., орган, възложил ревизията и Р. В. Н., ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение №1614/14. 11. 2023 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – София, с който на „Перфект офис“ ЕООД, със седалище и адрес на управление [населено място],[жк][жилищен адрес] представлявано от управителя Г. Б. са установени задължения по ЗДДС в размер на 235 928. 59 лева главница и 63 497. 45 лева лихви за данъчни периоди м. 04. 2020 г. и от м. 06. 2020 г. до м. 07. 2021 г.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите – Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ да заплати на „Перфект офис“ ЕООД,[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място],[жк][жилищен адрес] представлявано от управителя Г. Б. разноски по делото в размер на 16700.00 лв. /шестнадесет хиляди и седемстотин лева/.

ИЗПРАЩА административната преписка на ТД на НАП – София.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния

административен съд на Република България в 14 -дневен срок от съобщаването на страните, че решението е изготвено.

СЪДИЯ: