

# РЕШЕНИЕ

№ 26920

гр. София, 12.12.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 55 състав,**  
в публично заседание на 26.11.2024 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Диана Стамболова**

при участието на секретаря Антонина Бикова, като разгледа дело номер **5755** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 226 от Административно-процесуалния кодекс (АПК) вр. с чл. 156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е след като с решение №6411/27.05.2024г. по адм.дело № 323/2024г. по описа на ВАС е отменено решение №6903/14.11.2023г. по адм. дело № 2151/2022г. по описа на Административен съд София – град и делото е върнато за ново разглеждане от друг съдебен състав на АССГ по жалба от „Барбарон БГ” ЕООД - [населено място] срещу Ревизионен акт № Р-22221020002851-091-001/27.09.2021г., потвърден с Решение № 12 /04.01.2022г. на директора на Дирекция „ОДОП” – С., с който е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 99 507 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 31 404,96 лв., както и са установени допълнителни задължения за корпоративен данък в общ размер на 45 345,26 лв. и лихви за забава в размер на 11 644,47 лв. Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения РА, като издаден в нарушение на материалния и при съществени процесуални нарушения. Твърди, че органите по приходите не са изяснили всички обстоятелства от значение за установяване на публичните му задължения, което от своя страна е довело до погрешни фактически и правни изводи. Счита, че в РД и РА не се съдържат констатации за извършени данъчни измами, а само предположения за липса на реалност на доставките и неправомерно начисляване на данъка от доставчиците, но на практика не се описва евентуално неправомерно поведение, за което да са събрани или обсъждани обективни данни.

Сочи, че от страна на дружеството, а и от преките доставчици са представени достатъчно категорични и годни доказателства, посредством които е установено изпълнението на всички законови изисквания за признаване на претендираното право на приспадане на данъчен кредит. В този смисъл твърди, че корекциите по реда на чл.26, т.2 от ЗКПО са изцяло неоснователни. Жалбоподателят навежда доводи за нищожност на оспорения РА, тъй като е издаден от некомпетентни органи по възлагане на ревизия по чл. 119, ал. 2 от ДОПК и при липса на доказателства за изземване на преписката от първоначално определения орган по приходите, на когото е възложено извършване на ревизията на „Барбарон БГ” ЕООД. Моли да бъде обявена нищожността или да отменен като незаконосъобразен и необоснован обжалвания РА. В съдебно заседание и по съществото на спора, жалбоподателят чрез процесуалния си представител поддържа жалбата на изложените в нея подробни съображения. Претендира присъждане на сторените съдебни разноски.

Ответната страна Директорът на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, становищата на страните и съобрази приложимия закон, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221020002851-020-001/18.05.2020г., издадена от Р. Я.– на длъжност началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед № РД-01-128 / 18. 02. 2020 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „Барбарон БГ” ЕООД, [населено място], ЕИК[ЕИК], за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за периода 01.01.2016г.–29.022020г. и по ЗКПО за периода 01.01.2016г. – 31.12.2019г. Заповедта за възлагане на ревизия е изменена със ЗВР № Р-22221020002851-020-002/14.09.2020г., издадена от Р. Я.– на длъжност началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., като срокът за извършване на ревизията е определен до 18.11.2020г.

С Решение № Р-22221020002851-098-001/04.06.2021г. на директора на ТД на НАП С. е иззета преписката от Р. Я., като възлагащ орган и са възложени правомощията по възлагане на М. А. К..

Резултатите от ревизията са обективирани в Ревизионен доклад № Р-22221020002851-092-001/27.08.2021г., издаден от И. А. и М. К.. В срока по чл. 117, ал. 5, изр. 2 от ДОПК, не са постъпили писмени възражения.

Ревизията е приключила с Ревизионен акт № Р-22221020002851-091-001/27.09.2021г., издаден от М. К., като орган възложил ревизията и И. А. – ръководител на ревизията, връчен на електронен адрес на 30.12. 2021г.

С РА № П-22221021209353-003-001/22.12.2021г. за поправка на ревизионен акт е поправен РА№ Р-22221020002851-091-001/27.09.2021г.

С Решение № 12/04.01.2022 г. на директора на Дирекция „ОДОП” – С., издадения РА е потвърден. Решението е връчено на 12.01.2022 г. на електронен адрес.

С решение №6903/14.11.2023г. по адм. дело № 2151/2022г. по описа на Административен съд София – град е обявена нищожността на Ревизионен акт № Р-22221020002851-091-001/27.09.2021г.

С решение №6411/27.05.2024г. по адм.дело № 323/2024г. по описа на ВАС е отменено решение №6903/14.11.2023г. по адм. дело № 2151/2022г. по описа на

Административен съд София – град и делото е върнато за ново разглеждане от друг съдебен състав на АССГ. Дадени са задължителни указания на съда при новото разглеждане на делото, в производството по чл. 226 АПК, да съобрази процесуалното си поведение чрез даване на нарочни указания и обсъждане на всички приобщени по делото доказателства и експертни заключения, даде мотивиран отговор на спорните въпроси, направените възражения и оспорвания от страните.

Във връзка с указанията на ВАС от ТД на НАП са представени и приети като част от административната преписка следните доказателства, касаещи служебното правоотношение на длъжностното лице, възложило процесната ревизия - Р. Я.– на длъжност началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С..

Със заповед № 377/21.05.2021г. на изпълнителния директор на НАП, на основание чл.82а, ал.1 от Закона за държавния служител, Р. Г. Я. е временно преназначен /до 21.11.2021г./ от длъжността Началник сектор Дирекция „Контрол“ Отдел „Ревизии“ при ТД на НАП С. на длъжност Директор на Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С..

Със заповед № 765/15.11.2021г. на изпълнителния директор на НАП, на основание чл.82а, ал.1 от ЗДСл, Р. Г. Я. е временно преназначен /до 31.12.2022г./ от длъжността Директор на Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. на длъжност Директор на Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С..

Със заповед № 2944/10.11.2022г. на изпълнителния директор на НАП, на основание чл.82а, ал.1 от ЗДСл, Р. Г. Я. е преназначен /до 31.12.2022г./ от длъжността Директор на Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. на длъжност Главен инспектор по приходите в Дирекция „Контрол“ Отдел „Ревизии“ при ТД на НАП С..

Със заповед № 812/12.06.2023г. на изпълнителния директор на НАП, на основание чл.82а, ал.1 от ЗДСл, Р. Г. Я. е временно преназначен /за срок не по-дълъг от 4 месеца/ от длъжността Главен инспектор по приходите в Дирекция „Контрол“ Отдел „Ревизии“ при ТД на НАП С. на длъжност Директор на Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С..

Със заповед № УЧР -56/15.11.2023г. на изпълнителния директор на НАП, на основание чл. 10, ал.1, т.1 от ЗНАП и чл.82а, ал.1 от ЗДСл и във връзка с успешно издържан конкурс, е прекратено временното преназначение на Р. Г. Я., съгласно заповед № 812/12.06.2023г. на изпълнителния директор на НАП на длъжността Директор на Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С..

Със заповед № 3042/15.11.2023г. на изпълнителния директор на НАП, на основание чл.82, ал.1 вр. с чл.10д, ал.4 от ЗДСл, Р. Г. Я. е преназначен, считано от 17.11.2023г. за неопределено време на длъжност Директор на Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С..

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи по съществува на правния спор:

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

Във връзка с указанията на ВАС съдът да обсъди и оцени приетото по делото без оспорване заключение на съдебно-техническата експертиза в съдебното заседание на 26.10.2023г., настоящият съдебен състав намира, че оспорването на електронните подписи, с които са подписани заповедта за възлагане на ревизия, заповедите за изменението ѝ, ревизионния доклад и ревизионния акт, е неуспешно. Видно от

приетото по делото и неоспорено заключение на съдебно-техническата /компютърна/ експертиза всички оспорени документи са подписани с електронни подписи, които отговарят на изискванията за квалифициран електронен подпис.

Съобразно чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК компетентен да издава заповеди за възлагане на ревизия (ЗВР) е органът по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция. Съгласно чл. 6, ал. 3 от Закона за Националната агенция по приходите (ЗНАП) териториалните дирекции установяват публичните вземания за данъци, за задължителни осигурителни вноски и други публични вземания, възложени им със закон, както и обезпечават и събират публичните вземания. Дейността на всяка териториална дирекция се организира и ръководи от териториален директор, в чиято компетентност по аргумент от чл. 11, ал. 1, т. 4 във вр. с ал. 3 от ЗНАП се включва правомощието да организира и ръководи възлагането и извършването на проверки и ревизии. В рамките на това правомощие е и установеното в чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК негово задължение да определи орган по приходите, който да възлага ревизии.

Нормата на чл. 7, ал. 1 от ЗНАП сочи кои от длъжностите в структурата на НАП са органи по приходите, а правомощията им са регламентирани в чл. 12, ал. 1 от ДОПК.

Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК е предвидено РА да се издава от органа възложил ревизията и ръководителя на ревизията. В Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016г. по т. д. № 10/2016г. на ВАС изрично е прието, че "за да е налице валидно издаден РА в общата хипотеза на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, последният следва да е издаден съвместно от две лица: 1. от органа, имащ качеството на "възложил ревизията", определен за това с акт на директора на компетентната териториална дирекция и 2. от орган по приходите, определен за ръководител на ревизията със заповедта за възлагането на същата. Единият е определен по силата на закона и заповедта на териториалния директор чл. 112, ал. 2, т. 1 във вр. с чл. 119, ал. 2 ДОПК, а другият - от първия, въз основа на заповедта за възлагане на ревизия чл. 113, ал. 1, т. 2 ДОПК.

От разпоредбата на чл. 7, ал. 3 от ДОПК следва правилото за неизменност на компетентния орган по приходите за разглеждане и решаване на конкретен въпрос или преписка. Изключението от това правило е изземването на разглеждането и решаването на въпроса/преписката и възлагането им на друг орган. Предпоставките за изземване на производството са изчерпателно изброени: наличие на основания за отвод или самоотвод и трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения или невъзможност, произтичаща от промяна в длъжността на органа по приходите, водеща до отпадане на компетентността, и да възложи правомощията по разглеждането и решаването им на друг орган, равен по степен на този, от когото е иззета преписката или въпросът. Правомощието да промени компетентния орган е на определен в закона горестоящ орган, като при действието на чл. 7, ал. 3 от ЗНАП правомощието по чл. 7, ал. 3 ДОПК е част от компетентността на изпълнителния и на териториалния директор или на определени от тях служители на агенцията.

Изземването по чл. 7, ал. 3 ДОПК с Решение от 04.06.2021г. на директора на ТД на НАП С. след изтичане на срока за извършване на ревизията, който е определен до 18.11.2020г., е с мотив именно преназначаването на лицето, издало първоначалната ЗВР. Съдът приема, че не е налице никоя от хипотезите на чл. 7, ал. 3 от ДОПК: наличие на основания за отвод или самоотвод и трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения или невъзможност, произтичаща от промяна в длъжността на органа по приходите, водеща до отпадане на компетентността, и да възложи

правомощията по разглеждането и решаването им на друг орган, равен по степен на този, от когото е иззета преписката или въпросът. Р. Я. не е загубил качеството си на орган по приходите в ТД на НАП С.. Още повече, че преназначаването му като директор на дирекция е станало след като е изтекъл срокът за извършване на ревизията или евентуално за удължаването на срока. В случая липсват мотиви поради каква причина се е наложила смяна на органа по приходите, възложил процесната ревизия.

Не са ангажирани никакви доказателства по делото, че към датата на издаването на Решението по чл. 7, ал. 3 от ДОПК е налице "трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения" на първоначално определения орган по приходите, възложил процесната ревизия на „Барбарон БГ“ ООД, а следва да се има предвид, че нормата на чл. 7, ал. 3 от ДОПК е специална и допуска изземване на компетентност само в строго определени случаи и служи като гаранция, че ревизионните актове се издават при условията на обективност, безпристрастност и законосъобразност. Не се доказва и хипотезата, допускаща изземване на ревизионната преписка при "невъзможност за изпълнение на служебните задължения, произтичаща от промяна в длъжността на органа по приходите, водеща до отпадане на компетентността." Промяната в длъжността на Р. Я. от началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. в Директор на Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. е станало на 21.05.2021г., като до тази дата нито е издаден РД, нито е продължен срока на ревизията. Освен това промяната в длъжността на органа следва да води до отпадане на компетентността на приходния орган за извършване на определените действия, каквито доказателства също не са ангажирани от ответника по настоящото дело. Само тогава промяната в длъжността ще бъде основание за изземване на преписката. Но дори и в този случай е необходимо издаване на нарочен акт с излагане на мотиви с оглед процесуална гаранция за жалбоподателя за еднакво третиране със сходни случаи.

След като решението за изземване на конкретната преписка от първоначално определения орган по приходите, който е възложил процесната ревизия на „Барбарон БГ“ ООД, е издадено без да са налице основанията за изземване, посочени в текста на закона, то следва да се приеме, че органът по приходите, подписал РА в качеството „Началник на сектор“, възложил ревизията, въз основа решението за изземване на правомощия, не притежава съответната материална компетентност. Актът при липса на компетентност на издалия го орган е нищожен. С оглед предвидената в закона съвместна компетентност на издателите на РА, опорочаването на участието дори и на единия от тях влече нищожност на ревизионния акт като цяло.

По делото, страната, която носи доказателствената тежест за удостоверяване компетентността на органите по приходите, издали процесния РА, както и законовите изисквания при издаването му, съгласно чл. 170, ал. 1 от АПК във вр. с §2 от ДР на ДОПК, а именно - Директорът на Дирекция ОДОП – С. – не е представила доказателства за отсъствие/обективна невъзможност за изпълнение на служебните

задължения на Р. Я. – началник сектор "Ревизии" при ТД на НАП – С..  
Трайната съдебна практика приема, че за да е изпълнен фактическия състав на "заместването" следва да са налице кумулативно следните предпоставки:

1. Изрична писмена заповед, издадена от съответния компетентен според спецификата на случая административен орган, с която да е определено лицето, което ще изпълнява функциите на отсъстващия титуляр на длъжността,

2. Доказателства за отсъствие/обективна невъзможност за изпълнение на възложените функции, на титуляря на длъжността, съобразно и Тълкувателно решение № 4 от 22.04.2004 г. на ВАС по д. № ТР-4/2002 г.

Или обосновано, спрямо доказателствата по делото, може да се направи обоснован извод, че липсват каквито и да е доказателства за изпълнение на фактическия състав на заместването. Доказателствената тежест за установяване компетентността на органите по приходите възложили и извършили процесната ревизия е изцяло в компетентността и задължението на ответника по делото – Директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място]. А такива доказателства в конкретния случай не са представени по отношение на извършеното изземване /заместване на един орган по приходите с друг, от което може да бъде изведен и обоснован извод, в съответствие с приложимия закон - ДОПК, че процесната ревизия е извършена в противоречие с нормите на ДОПК, установяващи реда и начина на възлагане на ревизия и определяне на органите по приходите, които ще извършват ревизията, както и ще съставят и подписват РА.

Горното становище се споделя изцяло и от Върховен административен съд в своята константна практика – напр. Решение № 3424 от 20.03.2024 г. на ВАС по адм. д. № 9516/2023 г., VIII о., Решение № 1316 от 06.02.2024 г. на ВАС по адм. д. № 12245/2023 г., VIII о., Решение № 217 от 10.01.2024 г. на ВАС по адм. д. № 7033/2023 г., I о., Решение № 12746 от 18.12.2023 г. на ВАС по адм. д. № 6112/2023 г. , VIII о., Решение № 12036 от 06.12.2023 г. на ВАС по адм. д. № 6169/2023 г., VIII о., Решение № 5206 от 17.05.2023 г. на ВАС по адм. д. № 9474/2022 г., VIII о., Решение № 6628 от 02.06.2021 г. на ВАС, постановено по адм. д. № 1334/2021 г., Решение № 4670 от 13.04.2021 г. на ВАС по адм. д. № 10145/2020 г., VIII, Решение № 15966 от 22.12.2017 г. на ВАС по адм. д. № 13033/2016 г., VIII о., и много други.

С оглед на всички гореизложено може да се направи обоснован извод, че процесният РА е издаден от некомпетентен орган по чл. 119, ал. 2 от ДОПК, следователно същият е нищожен. Липсата както на материална,

така и на териториална компетентност, на органа е съществен порок на акта, който води до изначална липса на такъв, т. е. до нищожност. В случая се касае за порок, който не може да бъде отстранен. За наличието му съдът следи служебно независимо от това дали жалбоподателят се е позовал на него. При констатиране на порок, водещ до нищожност на обжалвания акт, тя 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.

Съгласно разпоредбата на чл. 160, ал. 5 от ДОПК при обявяване на ревизионен акт за нищожен от съда се прилага чл. 173, ал. 2 от АПК. В чл. 173, ал. 2 от АПК е предвидено, че извън случаите по ал. 1, както и когато актът е нищожен поради некомпетентност или естеството му не позволява решаването на въпроса по същество, съдът изпраща преписката на съответния компетентен административен орган със задължителни указания по тълкуването и прилагането на закона. Въз основа на горното административната преписка следва да бъде изпратена на компетентния орган по приходите при ТД на НАП – С., който да съобрази при произнасянето си дадените по-горе указания по тълкуването и прилагането на закона.

При този изход на спора на жалбоподателя се дължат разноски съгласно чл.226, ал.3 от АПК за всички съдебни инстанции, които са претендирани своевременно и следва да бъдат присъдени в общ размер на 17 553.00 лв., в това число 7803 лева за първото разглеждане в АССГ, 9000 лева адвокатско възнаграждение пред ВАС и 750 лева адвокатско възнаграждение пред настоящата инстанция, съгласно представен списък на разноските и доказателства за тяхното изплащане.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Съдът

## **Р Е Ш И :**

**ОБЯВЯВА НИЩОЖНОСТТА** на Ревизионен акт № Р-22221020002851-091-001/27.09.2021г., потвърден с Решение № 12 /04.01.2022г. на директора на Дирекция „ОДОП” – С., с който е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 99 507 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 31 404,96 лв., както и са установени допълнителни задължения за корпоративен данък в общ размер на 45 345,26 лв. и лихви за забава в размер на 11 644,47 лв..

**ИЗПРАЩА** на основание чл. 173, ал. 2 от АПК, вр. чл. 160, ал. 5 от ДОПК, делото като административна преписка на Директора на

Териториална дирекция на НАП– С., който следва да съобрази съдържащите се в мотивите на настоящия съдебен акт задължителни указания по тълкуването и прилагането на закона.

**ОСЪЖДА** Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - [населено място] при ЦУ на НАП да заплати на „Барбарон БГ” ЕООД, [населено място], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица] представлявано от управителя И. Х. сумата от 17 553.00 /седемнадесет хиляди петстотин петдесет и три/ лева съдебни разноси.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването на страните за изготвянето му.

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:**