

РЕШЕНИЕ

№ 17386

гр. София, 07.05.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав, в публично заседание на 20.04.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Цонка Вретенарова, като разгледа дело номер **1521** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство по делото е по реда на чл. 156 и следващите от /Данъчно-осигурителния процесуален кодекс/ ДОПК.

Делото е образувано по жалба от „Марти-76“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], чрез М. С. - управител, срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22220423000826-091-001/28.09.2023г., издаден от О. Й. Г. - като орган, възложил ревизията и и М. Б. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1762/14.12.2023 г. на началник отдел „Обжалване“ в Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /ДОДОП/ – С. при Централна управление на Национална агенция за приходите /ЦУ на НАП/ в частта на установените резултати по ЗДДС за данъчните периоди м. 06.2021 г., м. 12. 2021 г., м. 01, м. 02, м. 03., м. 04, м. 05, м. 06., м. 07, м. 08, м. 09., м. 10. м. 11 и м. 12.2022 г. общо в размер на 81 353, 65 лева и лихви в размер на 11 694,74 лева. Посоченото решение е издадено от Ж. И. Б. – началник отдел „Обжалване“ в ДОДОП.

С протоколно определение от 14.10.2024 г. /л. 187/ съдебното производство по делото бе спряно до постановяване на Тълкувателно решение № 3 от 26.06.2025 г.на ВАС, постановено по тълкувателно дело № 2/2024 г. и отново възобновено с определение от 21.07.2025 г. /л. 193/.

В жалбата са изложени доводи за незаконосъобразност на РА, поради допуснати съществени процесуални нарушения и такива на материалния закон. Направено е искане за назначаване на съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ), която да установи счетоводното отразяване на фактурите при доставчици и получател, разполага ли получателят с кадрова, материална и техническа обезпеченост, каква е дейността им, имат ли публични задължения, както и дали са били регистрирани по ЗДДС в ревизираните периоди, да се определи размера на задълженията и лихвите, установени от органа по приходите, както и да бъдат проверени по веригата

доставчиците, като се проверки какви са издадените документи. Искане е направено и за назначаване на съдебно-техническа експертиза (СТЕ) относно установяването на технически въпроси по делото. Направено в възражение за нищожност на ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА във връзка, с което е направено искане за назначаване на съдебно-техническа експертиза, която да установи валидността и вида на електронните подписи, съответствието им с изискванията на Регламент № 910/2014, както и техническите характеристики и начина на издаване на подписите. Твърди се, че органите, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА не са разполагали с материална компетентност. Жалбоподателят се позовава на настъпила погасителна давност по отношение на установените с РА публични вземания, както и върху лихвите. Оспорват се РА в частта, с която се преобразува финансовия резултат и не се признава данъчен кредит по ЗДДС, както и начислените лихви. Изложени са доводи за реалност на доставките, получени от следните дружества - БИЛИА110 ЕООД с ЕИК[ЕИК], НАТУРАЛ БУТЕР ЕООД с ЕИК[ЕИК], ИПВЕСТ БИЛД ЕООД с ЕИК[ЕИК], ХЕЛСЪН ЕООД с ЕИК [ЕГН], СЕЛКОМ ПРНСТ ЕООД с ЕИК[ЕИК], ЛОКОСЕТ ЕООД с ЕИК[ЕИК] МНТРОСИСТНМ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. Жалбоподателят счита, че в РД са изложени констатации, които не отговарят на реалната фактическа обстановка, като в случая не са проверени детайлно доставчиците на посочените дружества-доставчици, по които е отказано право признаване на данъчен кредит, не е изследван въпросът за последваната реализация на стоките, като изтъква, че всички материалноправни предпоставки за правото на приспадане на данъчен кредит са налице. Твърди още, че в случая са нарушени разпоредбите на чл. 12, ал. 1, т. 15 и т. 16 ДОПК. Позовава се на Тълкувателно решение № 5 на ОС на ВАС/2004 г. относно задължението на данъчния орган да докаже своите твърдения. Моли съда да постанови решение, с което да отмени обжалвания РА и да признае доставките на дружеството по ЗДДС и да отхвърли като неоснователни и незаконосъобразни заключенията в РА касателно финансовите резултати и констатациите по ЗДДС. Да отмени РА в частта, с която допълнително се установяват данъчни задължения и не се признава данъчен кредит в размерите, посочени в РА и решението на ДОДОП – С.. Претендира се разноски.

В съдебно заседание жалбоподателят „Марти-76“ ЕООД се представлява от адв. К., който моли съда да уважи жалбата и да провъзгласи нищожност на оспорения РА. Алтернативно се твърди, че е налице незаконосъобразност с оглед на това, че констатациите в РА са останали недоказани в т.ч. и фиктивността на сделките и твърдението за наличие на данъчна измама. Моли съда да признае сделките по веригата по смисъла на чл. 6 от ЗДДС. Представя писмена защита и претендира направените по делото разноски.

Ответникът - Директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на Националната агенция за приходите в съдебно заседание от 03.06.2024 г. /л. 174/ се представлява от юрк. И. Не е изразено становище по жалбата.

Административен съд София-град, Първо отделение, 12-ти състав, като обсъди доказателствата по делото, взе предвид доводите и възраженията на страните, като извърши дължимата проверка по реда на чл.160, ал. 2 ДОПК на оспорения акт, от фактическа и правна страна приема следното:

По допустимостта на жалбата:

При преценката за допустимостта на оспорването съдът съобрази, че решението на директора на ДОДОП, издадено в срока по чл. 155, ал. 1 ДОПК, е връчено на жалбоподателя на дата 15.12.2023 г., а жалбата до съда е от дата 18.12.2023 г., с оглед на което е подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, а предвид обхвата на оспорването, жалбата се явява допустима и по чл. 156, ал. 2 ДОПК.

По издаването на РА от компетентен орган, спазването на изискванията за съдържание и форма и процесуалните правила, съдът приема следното:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №

P-22220423000826-020-001 от 17.02.2023 г., връчена на 09.03.2023 г., с която е възложено извършването на ревизия на „МАРТИ - 76“ ЕООД за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.07.2020 г. до 31.12.2022 г. Определен е срок за приключване на ревизията до три месеца от датата на връчване на заповедта.

Със заповеди за изменение на ЗВР № 22220423000826-020-002 от 01.03.2023 г., №P-22220423000826-020-003 от 07.06.2025 г. № P-22220423000826-020-004 от 04.07.2023 г. и №P-22220423000826-020-005 от 05.07.2023 г. срокът за приключване на ревизията е продължен до 07.08.2023 г.

Посочените заповеди са издадени от О. Й. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП В. като електронен документ от ИС „Контрол“, подписани с електронен подпис.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №P- 22220423000826-092-001/30.08.2023 г., връчен електронно 01.09.2023 г., като на основание чл. 117. ал. 5 от ДОПК от дружеството не е подадено възражение. РД е издаден като електронен документ от ИС „Контрол“, подписан с електронен подпис от М. А. Б., на длъжност Главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията и Т. Н. Д., на длъжност Старши инспектор по приходите.

Ревизията е приключила с издаването на Ревизионен акт /РА/ №P-22220423000826-091-001/28.09.2023 г. издаден от О. Й. Г. - орган, възложил ревизията и М. А. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В. - ръководител на ревизията, връчен на 10.10.2023 г. Като резултат от проведеното ревизионно производство, с оспорвания РА са определени допълнителни задължения за данък върху добавената стойност в общ размер на 81 353.65 лв. и лихви за забава в размер на 11 694,74 лв. РА също е издаден като електронен документ от ИС „Контрол“, подписан с електронен подпис от М. А. Б., на длъжност главен инспектор по приходите и О. Й. Г., на длъжност Началник на сектор.

РА е обжалван от „МАРТИ - 76“ ЕООД по административен ред с жалба с вх. №53-06-10467/12.10.2023 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1495/20.10.2023 г. по регистъра на дирекция ОДОП С..

С Решение № 1762/14.12.2023 г., издадено от Ж. И. Б. – началник отдел „Обжалване“ в ДОДОП, РА е потвърден в оспорената част на установените резултати по ЗДДС за данъчните периоди м. 06.2021 г., м. 12. 2021 г., м. 01, м. 02, м. 03., м. 04, м. 05, м. 06., м. 07, м. 08, м. 09., м. 10. м. 11 и м. 12.2022 г., ведно със съответните лихви.

Във връзка с удостоверяване компетентност на органите, издали процесните актове в т.ч. – ЗВР, както и последвалите ЗИЗВР, съответно РД и РА от страна на ответника бяха представени: Заповед № РД-01-864/04.11.2022 г. /л. 26/ на Директора на ТД на НАП С. – Е. Н., както и Заповед ЖЗ-ЦУ-1997/04.11.2022 г. /л. 28/ на зам. Изпълнителния директор на НАП - З. Г. - по отношение компетентността на М. А. Б. – старши инспектор по приходите и Т. Н. Д. – старши инспектор по приходите. Посочените заповеди са издадени като електронен документ и подписани електронно.

Във връзка с удостоверяване териториалната компетентност на органите, са представени Заповед № ЗЦУ-354/15.02.2023 г. /л. 21/ (издадена във връзка със Заповед за оправомощаване № ЗЦУ- ОНР-22/22.08.2022 г.) и Заповед №З-ЦУ-2431/20.12.2022 г. /л. 24/, издадени от зам. изпълнителния директор на НАП и на директора на ТД на НАП С.. С молба от 08.04.2024 г. /л. 130/ по делото от страна на ответника повторно е представено заверено копие на Заповед № З-ЦУ-354/15.02.2023 г. с приложение към нея.

С протоколно определение от 29.04.2024 г. /л. 145/ съдът задължи изпълнителния директор на НАП да представи електронен документ Заповед № З-ЦУ-354/15.02.2023 г. на ЦУ на НАП в т.ч. възпроизведена и на хартиен носител по реда на чл. 184 ГПК.

С писмо от 03.06.2024 г. /л. 169/ от изпълнителния директор на НАП е представена Заповед № З-

ЦУ-354/15.02.2023 г. и приложение към нея – 3 листа и 1 CD – като електронен документ и възпроизведен на хартиен носител.

С определение № 36486 от 05.11.2025 г. /л. 198/ съдът указа изрично на ответника, че по делото не се съдържат доказателства за компетентността на органа, издал Решение № 1762/14.12.2023 г. – Ж. И. Б. във връзка със Заповед № ЗЦУ-ОПР/16/09.06.2023 г. на изпълнителния директор на НАП, доколкото е посочено, че при едновременно отсъствие на Е. С. П. – директор на ДОДОП С. и на Д. Х. К. – заместник-директор на ДОДОП С., функциите на директор в дирекцията се изпълняват от Ж. И. Б. – началник отдел „Обжалване“ в ДОДОП С.. Съдът указа още на ответника, че следва да представи доказателства за подписването на ЗВР, съответно заповедите за изменението ѝ, както и на РД и РА с квалифицирани електронни подписи в това число чрез разпечатки от програма за проверките на подписа с данни, които могат да бъдат проверени от съда в публичните регистри.

С протоколно определение от 02.02.2026 г. /л. 214/ съдът повторно задължи ответника в едномесечен срок да изпълни горепосочените указания с Определение 36486 от 05.11.2025 г., получено от ответника на 04.02.2026 г. /л. 216/.

В предоставения едномесечен срок включително и към датата на приключване на съдебното дирене – 20.04.2026 от страна на ответника не бяха представени доказателства за компетентността на органа, издал Решение № 1762/14.12.2023 г. – Ж. И. Б.. Не бяха представени доказателства за подписването на ЗВР, съответно заповедите за изменението ѝ, както и на РД и РА.

С оглед на изложеното, на първо място, съдът приема, че по делото остана недоказана компетентността на решаващия орган, издал Решение № 1762/14.12.2023 г.

По силата на чл. 152, ал. 2 ДОПК, решаващ орган е съответният директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при централното управление на Националната агенция за приходите. Компетентността на всеки административен орган е нормативно определена, като 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. Такава възможност не е предвидена в чл. 152, ал. 2 ДОПК и не е налице извършено делегиране на правомощието.

От друга страна, заместването се извършва в случаите, когато лицето, титуляр на правомощията, е в обективна невъзможност да ги изпълнява. В тези случаи, предвид необходимостта от непрекъснато функциониране на административния орган, по силата на изрична писмена заповед, отсъстващият титуляр нарежда заместването му от друго, подчинено нему лице. За определения период заместващият изпълнява правомощията на замествания в пълен обем, като върши това от името на замествания орган (Тълкувателно решение № 4 от 22.04.2004 г. по д. № ТР-4/2002, ОС на ВАС).

В случая по делото от страна на ответника е представена Заповед № ЗЦУ-ОПР/16/09.06.2023 г. /л. 19/ на изпълнителния директор на НАП, видно от която, при едновременно отсъствие на Е. С. П. – директор на ДОДОП С. и на Д. Х. К. – заместник-директор на ДОДОП С., функциите на директор в дирекцията се изпълняват от Ж. И. Б. – началник отдел „Обжалване“ в ДОДОП С.. Следователно, в тежест на ответника по делото бе да ангажира доказателства, от които да се установи, че към датата на издаване на решението – 14.12.2023 г., посочените органи по приходите едновременно са били в обективна невъзможност да изпълняват функциите си. В случая обаче е представена единствено Заповед № 2242/07.12.2023 г. /л. 20/ за командироване на Е. С. П., считано от 13.12.2023 г. до 14.12.2023 г. включително, но по отношение на заместник-директора на ДОДОП С. - Д. Х. К. такива не бяха представени, с оглед на което настоящата

съдебна инстанция приема, че Решение № 1762/14.12.2023 г. на началник отдел „Обжалване“ в Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ ДОДОП не е издадено от компетентен орган.

На следващо място, по делото от страна на ответника, въпреки изричните указания на съда с определение от 05.11.2025 г. и определение от 02.02.2026 г., не бяха представени доказателства за подписването на ЗВР, съответно заповедите за изменението ѝ, както и на РД и РА. Посочените актове са издадени, чрез ИС „Контрол“ като електронен документ, подписани с електронни подписи.

За да са валидно подписани ЗВР, РД съгласно чл.117, ал.2, т.10 ДОПК и РА съгласно чл. 120, ал.1, т. 8 ДОПК в случаите, когато са издадени като електронен документ, следва да са подписани с квалифициран електронен подпис (КЕП) на органите съответно:

- за ЗВР - от орган, компетентен да възлага ревизия по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК
- за РД - от ревизиращите органи, посочени в ЗВР, съгласно чл.117, ал.1 ДОПК,
- за РА - съгласно чл. 119, ал.2 ДОПК - от органа, възложил ревизията и от органа, ръководител на ревизията.

По определението на чл. 13, ал. 1 ЗЕДЕП електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство. КЕП съгласно ал. 3 и ал. 4 е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16 и именно той има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, следователно е необходимо да е спазено изискването на чл. 16, ал. 1, т. 1, според което той трябва да е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за КЕП, отговарящо на изискванията на чл. 24 и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ.

Доказването на валидността на електронните подписи на издадените като електронни документи актове на органите по приходите е в тежест на ответника по делото, като в случая удостоверение по чл. 24 ЗЕДЕП не бяха представени, поради което съдът приема, че КЕП, положени от съответните лица в ЗВР, РД и РА, не са валидни.

От извода, че РА не е валидно подписан по смисъла на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК от ръководителя на ревизиращия екип, следва, че липсва валидно волеизявление на компетентни органи по приходите, което води до нищожност на акта, по следните съображения:

Съгласно чл. 120, ал.1, т. 8 ДОПК, РА се издава в писмена форма и следва да бъде подписан от органите по приходите, издали РА. Съгласно чл. 119, ал. 2, изречение първо ДОПК, РА се издава от органа, възложил ревизията и от органа, ръководител на ревизията. РА е индивидуален административен акт с декларативен характер, който по аргумент на чл. 118 т. 1 ДОПК установява възникнали по силата на закона задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски. За да има характер на такъв акт, следва да е издаден освен от компетентни органи и в предвидената от закона писмена форма и с изискващото се съдържание. Спазването на посоченото изискване е от значение не само завършване на фактическия състав по издаването на процесния РА, но е и от значение да придаде на РА характер на обвързващо волеизявление по чл.118, т. 1 ДОПК относно установените в конкретния случай допълнителни задължения по ЗДДС по отношение на жалбоподателя.

В случая тъй като РА не е подписан валидно от органа по приходите, възложил ревизията и от органа по приходите, ръководител на ревизиращия екип, с което е допуснато формално нарушение на чл. 120, ал.1, т.8 във връзка с чл.119, ал.2 ДОПК. Както се посочи, формално изискване за подписване на РА от компетентните длъжностни лица, придава качеството му на

официален документ по чл.118, т.1 ДОПК вр. чл.179 ал.1 ГПК. Последната норма е приложима към преценката на РА като официален документ във връзка с пар.2 ДР ДОПК. Това е така, тъй като РА е индивидуален административен акт с декларативен характер, който по аргумент на чл. 118 ДОПК не създава задължения, а установява възникнали по силата на закона публични задължения.

От чл. 179, ал. 1 ГПК следва, че обвързваща доказателствена сила има само официален документ, издаден от длъжностно лице в кръга на службата му по установените форма и ред. Следователно, по аргумент от противното от посочената разпоредба, то процесният РА не притежава формална доказателствена сила на официален документ за установените в него задължения. Тъй като няма качеството на издаден от предвидените в закона длъжностни лица, и следователно не съществува обективизирано в изискващата се писмената форма за действителност волеизявление на органите по приходите, насочено към установяване на публични задължения - в случая по ЗДДС за ревизираните периоди.

Предвид на изложеното, съдът следва да обяви нищожността процесния РА, за да предотврати правната привидност от съществуването на утежняващ административен акт, каквато е придадена на акта не само с разглеждането по същество на жалбата срещу него от ответника по делото и потвърждаването му, но и предвид чл.127, ал.1 ДОПК, който формално придава предварителна изпълняемост на акта, независимо от оспорването му пред съда и приключването на оспорването с влязъл в сила съдебен акт.

Тъй като е налице най-тежкия порок на РА, съдът не следва да разглежда наведените от жалбоподателя основания за незаконосъобразността на РА - допуснато нарушение на процесуалните срокове и материалната му незаконосъобразност, тъй като не могат да доведат до различен резултат -от преценката на съда за обявяване нищожността на процесния РА, като съгласно чл. 160, ал. 5 ДОПК, вр. чл.173, ал.2 АПК, следва да върне преписката на органа за възлагането на нова ревизия, предвид констатацията, че няма данни за валидно издадена ЗВР. .

С оглед изхода на делото и направеното искане от страна на жалбоподателя, на осн. чл. 161, ал. 1 ДОПК, съдът следва да присъди на жалбоподателя сумата от 10 030 лева или превалутирани в евро - 5 128,24 евро, представляваща направените по делото разноски, съобразно представен списък /л. 226/, от които 9 980 лв. – адвокатско възнаграждение и 50 лева – заплатена държавна такса. По делото е представен Договор за правна услуга /л. 225/, видно от който адвокатското възнаграждение е изплатено в брой. Доколкото от страна на ответника не е направено възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение по смисъла на чл. 161, ал. 2 ДОПК, то същото не следва да бъде редуцирано от съда.

На основание всичко изложено, съдът

РЕШИ:

ОБЯВЯВА НИЩОЖНОСТТА на Ревизионен акт № Р-22220423000826-091-001/28.09.2023г., издаден от О. Й. Г. - като орган, възложил ревизията и и М. Б. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1762/14.12.2023 г. на началник отдел „Обжалване“ в Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /ДОДОП/ – С. при Централна управление на Национална агенция за приходите /ЦУ на НАП/, в частта на установените резултати по ЗДДС за данъчните периоди м. 06.2021 г., м. 12. 2021 г., м. 01, м. 02, м. 03., м. 04, м. 05, м. 06., м. 07, м. 08, м. 09., м. 10. м. 11 и м. 12.2022 г., общо в размер на 81 353,65 лева и лихви в размер на 11 694,74 лева.

ВРЪЩА ПРЕПИСКАТА на органа при ТД на НАП - С., компетентен за да издаде заповед за възлагане на нова ревизия.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите, Централно Управление, чрез Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С., да заплати на „Марти-76“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] сумата от 5 128,24 евро (пет хиляди сто двадесет и осем евро и двадесет и четири цента), представляваща направените по делото разноси.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от съобщението.

Съдия: