

РЕШЕНИЕ

№ 3523

гр. София, 08.11.2010 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав, в публично заседание на 01.02.2010 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Илияна Александрова и при участието на прокурора Павлов, като разгледа дело номер **1168** по описа за **2008** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителен процесуален кодекс /ДОПК/.

Делото е образувано по жалба на „Перформриал И.” О., със седалище гр.С. и ЕИК по БУЛСТАТ *, против Ревизионен акт /РА/ № 987/31.07.2007 г., издаден от Л С – главен инспектор по приходите П. ТД на Н. С. - град, в частта му му потвърдена с Решение № 2132 / 15. 12. 2007 г. на директор на Д. „Обжалване и управление на изпълнението” П. Централно управление на Националната агенция за приходите, а именно: за отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 31 293,20 лв. по фактура № 238 / 19. 12. 2006 г., издадена от „Архитектурно бюро - В. Нягулов”.

С определение № 1083/16.12.2008г. по делото съдът е оставил жалбата на дружеството без разглеждане и е прекратил производството по делото, като с определение от 20.11.2009г. по адм.д. 7919/2009г. на Върховен административен съд, посоченото определение на настоящия съд е отменено в частта, в която съдът е оставил без разглеждане и е прекратил производството относно проверка на валидността на обжалвания ревизионен акт.

С Определение от 18.03.2009г. е отхвърлил искането на дружеството за възстановяване на срока за обжалване, което е оставено в сила с Определение № 7009/28.05.2009г. по адм.д. 6164 / 2009г. на ВАС.

Съгласно мотивите на Определение 14002/20.11.2009г. по адм.д. 7919/2009г. на ВАС, като са приети за правилни изводите за просрочие на жалбата по искането за отмяна на РА, са приети за неправилни изводите на настоящия съд, че П. липса на направено искане за обявяване на нищожност, не следва да се произнася, както и че

такова искане може да се предяви безсрочно. Прието е в определението от ВАС, че на основание чл.160,ал.2 ДОПК служебно е следвало настоящият съд да провери дали обжалвания ревизионен акт е издаден от компетентен орган, във вр. с чл.168,ал.3 АПК, който задължава съда да обяви нищожността на акта дори и да няма искане за това.

С оглед на изложеното, съдът с решението по делото следва да се произнесе само относно валидността на обжалвания РА.

Дружеството-жалбоподател обаче в жалбата си не излага конкретни доводи относно валидността на обжалвания РА и не е направено искане за обявяване нищожността му, в това число и след частичната отмяна на определението по делото за оставяне на жалбата без разглеждане и прекратяване на производството по делото, като представител на дружеството не е взел участие в проведеното съдебно заседание за разглеждане валидността на обжалвания РА.

Ответникът - директор на Д. „О.“, също не е изразил становище по валидността на акта след като делото е върнато за продължаване на съдопроизводствените действия с отменителното определение на ВАС, като във връзка с това съдът следва да приеме общо изразеното становище, че се оспорва жалбата и се иска да бъде отхвърлена, като в подробно изложени писмени съображения П. разглеждане на искането за отмяна, са изложени аргументи за валидност на РА.

Прокурорът дава заключение за неоснователност на жалбата.

Във връзка с горното, и на основание приетите доказателства по административната преписка, становищата на страните, след цялостна служебна проверка на оспорения ревизионен акт по реда на чл.160,ал.2 ДОПК, по валидността му намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Данъчната ревизия на „П. Р. И.“ О. , е извършена въз основа на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №987/19.03.2007 г., издадена от Ц Навчев - началник сектор „Ревизии“ в Д. „Данъчен и осигурителен контрол“ П. ТД на Н. С.-град, с обхват на ревизията - установяване на задължения за ДДС за периода от 01.07.2006г. до 28.02.2007г. и със срок за извършване съответно три месеца от датата на връчването на заповедта – т.е. от 27.03.2007г. на която дата заповедта е връчена на представител на задълженото лице. Извършването на ревизията е възложено на органи по приходите П. същата Д.: Л савов и И Маникатов.

Със Заповед № РД -01-342/03.07.2006г., териториалният директор на ТД на Н. - С. град, на основание правомощията си по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, е упълномощил лицата, заемащи длъжност началник сектор „Ревизии“ в Д. „Данъчен и осигурителен контрол“, каквато длъжност заема издателят на ЗВР Ц Навчев.

За резултатите от ревизията е изготвен Ревизионен доклад (РД) №987/11.07.2007г. –л.62 и сл. от делото, посочен като издаден от посочените в ЗВР органи по приходите – Л С и И Маникатов, на които е възложено извършването на ревизията, и подписан от същите. РД е издаден за извършената ревизия с обхват задължения за ДДС за периода от 01.07.2006г. до 28.02.2007г., като вследствие на непризнаване на правото на приспадане на данъчен кредит по фактура 238/19.12.2006г. в размер на 31 293,20лв., е променен резултата за този данъчен период и са установени задължения за ДДС в същия размер за данъчен период 01. 12.-31.12.2006г. В същия са изложени подробни мотиви за установените задължения и опис на доказателствата, като на предложението за установяване на публични задължения е мотивирано с недоказаност на възникнало

данъчно събитие по смисъла на чл. 25 ал. 1, т.1 ЗДДС(отм.) и тази фактура е издадена неправилно.

РД е връчен на 12.07.2007г. на представител на задълженото лице, като е подадено възражение срещу същия с дата 25.07.2007г. – л. 38 от делото.

Със Заповед №К 987/12.07.2007г.–л.58 от делото, издадена също от Ц Навчев- на посочената по-горе длъжност, въз основа на уведомление за съставен РД, е определен Л С – главен инспектор, за компетентен орган да издаде РА във връзка с извършената ревизия на „П. Р. И.” О. и съставен РД № 987/11.07.2007г. Въз основа на посочената заповед и РД, е издаден РА №987/31.07.2007г., от Л С и се сочи като подписан от същия орган.

В РА №987/31.07.2007г. изрично е посочено, че се издава въз основа на РД, и че същия представлява неразделна част от него, вписан е обхвата на ревизията - без разлика от ЗВР и по РД, съдържа изрична част „мотиви”, както и изводи, съобразно които се потвърждават изцяло направените констатации в РД и са определени задължения за главница по ДДС по предложението за установяване, в това число и във връзка със спорната фактура за данъчен период 01.12.2006 – 31.12.2006г., като възражението срещу РД в тази му част е прието за неоснователно, като на основание чл. 64, ал. 1, т.2 ЗДДС (отм.) е отказано право на данъчен кредит в размер на 31 293,00 лв.

Против РА е подадена жалба по административен ред с вх. рег. № 04-53-00-433/25.07.2007г. по регистъра на ТД на Н. – С.-град, по която е директор Д. „О.” П. ЦУ на Н. се е произнесъл с Решение 2132/15.08.2007г., мотивите на което съдът следва да преценява и като становище на ответника по жалбата до съда. С жалба до съда с вх. рег. № 53-02-/03.01.2008г. по регистъра на Д. „О.” П. ЦУ на Н..

С Определение 14002/20.11.2009г. по адм.д. 7919/2009г. на ВАС, са изложени мотиви за допустимост на жалбата за проверка валидността на РА, с оглед на което и съдът не се произнася.

Ревизионно производство е допустимо, тъй като е спазен срокът по чл. 109 ДОПК за образуването му, предвид датата на издаване на първоначалната ЗВР 19.03.2007г. обхвата на установяване на задължения за ДДС - от 01.07.2006-28.02.2007г. Ревизионното производство е и законосъобразно образувано, тъй като ЗВР е издадена от компетентен орган, надлежно овластен по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК, съгласно изричната заповед за това на директор на ТД на Н. С.-град. Ревизионното производство е проведено П. спазване на предвидените срокове по ДОПК – в чл.чл.114, 117 и 119, а издадените актове в хода на същото са надлежно връчвани.

Също така е допустимо, тъй като законосъобразно е възложено извършването на ревизията - възложена е от оправомощено лице по смисъла на чл. 112, ал. 1, т. 1 от ДОПК, предвид възложените функции на Ц Навчев да възлага извършването на ревизии, а заповедта за възлагане извършването на ревизия има необходимото съдържание по чл. 113, ал. 1 от ДОПК, с което е спазена изискуемата от закона форма за издаването ѝ. Същата, както и последващите такива – за определяне на компетентен да издаде ревизионния акт орган по приходите и за удължаване на срока за ревизията, са издадени от компетентен орган, надлежно упълномощен по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, П. което законосъобразно е образувано ревизионното производство, а актовете, издадени в резултат на извършената ревизия – РА и РД, са постановени от органи по приходите, надлежно определени със съответните заповеди по чл. 113 и чл. 119 от ДОПК. РА №987/31.07.2007г., представляващ индивидуален административен акт по смисъла на чл. 21, ал. 2 от АПК, е издаден от компетентен

орган и в рамките на предоставените му от закона правомощия по чл.119-120 от ДОПК, като е спазена предвидената форма, изложени са правни и фактически съображения за установените задължения на жалбоподателя. РД е констативен индивидуален административен акт по смисъла на чл. 21, ал. 3 от АПК и има необходимото съдържание по чл. 117, ал. 1 от ДОПК, с което също е спазена предвидената в закона форма за издаването му.

На основание чл. 110, ал. 2 от ДОПК, ревизията е съвкупност от действия на органите по приходите, насочени към установяване на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски. Ревизионното производство се образува с издаването на заповедта за възлагане на ревизията /чл. 112, ал. 1 от ДОПК/, като чл. 114, ал. от същия кодекс установява начален момент на ревизията – датата на връчване на заповедта за възлагане, срокове за извършване на ревизията и основания за удължаването им. Предвид датата на връчване на ЗВР от 19.03.2007г. на 27.03.2007 г., и предвид определения краен срок за завършване на ревизията – три месеца от връчването, т.е. до 27. 06. 2007г., то е спазен срока за извършване на ревизията на жалбоподателя по чл. 117, ал. 1 от ДОПК. По тези съображения, съдът намира, че ревизионното производство е проведено в предвидените от закона срокове, като са спазени и сроковете за издаване на ревизионен доклад и ревизионен акт по чл. 118, ал. 1 и чл. 119, ал. 3 от ДОПК – съответно 14-дневен от датата на приключване на ревизията и 14-дневен от изтичането на срока за подаване на възражение срещу ревизионния доклад, или от датата на подаване на такова. В случая е подадено възражение в 14-дневен срок от връчването на ревизионния доклад - т.е. считано от 26. 07. 2007 г., като с издаването на ревизионния акт на 31.07.2007г., е спазен 14-дневния срок по чл. 119, ал. 3 от ДОПК.

Съгласно чл. 37 от ДОПК, събирането на доказателства е процесуално действие, което се извършва служебно от органа по приходите или по инициатива на субекта, като органът по приходите е задължен да обсъди представени доказателства от задълженото лице до изтичането на срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК – 14-дневен срок за възражения след връчване на РД и преди издаване на РА. Събраните в хода на ревизията доказателства са неразделна част от РД – чл. 117, ал. 3 от ДОПК, а последният акт – неразделна част от РА – чл. 120, ал. 2 от ДОПК, П. липсата на изричен текст в чл. 119 и чл. 120 за правомощие на компетентния орган да издаде РА да събира нови доказателства, то следва извод, че РА следва да се основава само на събраните и приложени към РД доказателства. Като индивидуален административен акт по смисъла на чл. 21, ал. 3 от АПК, РД има подготвително значение за издаване на окончателния акт - РА, тъй като с РД не се установяват публични задължения, а се констатира факти и обстоятелства от значение за определянето им. С РД се прави предложение за установяването им до друг компетентен орган, за който този акт няма обвързващо действие и законът не му придава доказателствена сила до оборването му. Този извод се потвърждава и от правомощията по чл. 119, ал. 3 от ДОПК на компетентния орган - да издаде РА или да прекрати производството поради недопустимост, както и по чл. 120, ал. 1, т. 5 и ал. 2 от същия кодекс - задължението му да изложи самостоятелни мотиви и да обсъди направените възражения срещу РД. Фактът, че последният съставлява неразделна част от РА не променя правната му природа. Неоснователен е доводът за липса на мотиви, тъй като такива изрично са изложени – в отделна част на РА, т.е. такива формално съществуват. В настоящото производство не е предмет на проверка доколко същите са основателни и водят до

извод за действително наличие на сочените задължения, поради пропускане на срока за обжалване на РА по искането за отмяна.

Всичко това налага извод, че П. определянето на публичните задължения П. издаването на обжалвания РА, мотивите на същия се основават на самостоятелна и необвързана преценка на събраните доказателствата, а наличие на посочената разпоредба със задължение да се обсъдят възражения срещу ревизионния доклад в мотивите на ревизионния акт, не дерогира правото на тази преценка на доказателствата. Тази независимост П. преценката на доказателствата и постановяването на крайния резултат, обосновава и липсата на заинтересованост или зависимост на компетентният да издаде ревизионния акт орган от направеното предложение за установяване на публични задължения с РД.

Съдът намира, че в ДОПК няма изискване органът по приходите, на който може да бъде възложено издаването на РА, да е различен от участвалите в ревизията. Единственото изискване е да бъде определен по реда на чл. 119, ал. 2 ДОПК със заповед от органа, възложил ревизията и съответно компетентен да определи орган по приходите, който да издаде ревизионния акт. Разпоредбата на следващия текст сочи, че компетентният да издаде РА орган по приходите следва да изиска преписката в определен срок, но от него не може да се направи извод, че ограничава кръга на органите по приходите, на които надлежно може да се възложи издаване на РА., по аргумент от противното, за недопустимост да изиска преписката от себе си. Съдът намира, че тази хипотеза е предвидена, когато за компетентен орган да издаде РА е определено орган по приходите, различен от извършилите ревизията, като наличието ѝ не изключва и обратното.

Съгласно чл. 118, ал. 2 от ДОПК ревизионния акт се издава от органите по приходите, посочени в чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за Националната агенция по приходите. Според този текст - чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП органи по приходите са служителите в централното управление и териториалните дирекции на агенцията, заемащи длъжност "главен експерт по приходите", "старши експерт по приходите", "експерт по приходите", "главен инспектор по приходите", "старши инспектор по приходите" и "инспектор по приходите". Със Заповед за определяне на компетентен орган № К 987/12.07.2007г., е определен Л С - главен инспектор по приходите П. ТД на Н. С.-град да издаде ревизионния акт, на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК. Същият е участвал и П. изготвяне на РД. В ДОПК не се съдържа забрана лице, участвало в ревизията и изготвило доклада, да участва в издаването на РА. Съгласно разпоредбата на чл. 107, ал. 1 от ДПК /отм./, данъчен ревизионен акт се издава от данъчния орган, определен с акта за възлагане на данъчната ревизия, а с последния акт съгласно чл. 68, ал. 3, т. 2 и т. 3, се определят ревизиращите данъчни органи както и данъчния орган от тях, който издава данъчния ревизионен акт. Следователно, по отмененото законодателство до 01. 01. 2006 г. издаването на акта за установяване на публични задължения, по силата на посочената разпоредба на кодекса, следва задължително да се издаде от данъчен орган, който е извършил ревизията. В разпоредбата на чл. 119, ал. 2 от ДОПК не се съдържа допълнително изискване към лицето, което може да бъде определено да издаде РА, освен на основание чл. 118, ал. 2 от ДОПК да е лице по чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП, като в случая право на преценка има компетентният орган, възложил ревизията, да определи издателя на РА както измежду лицата, извършили данъчната ревизия и издали ревизионния доклад, така и да оправомощи друго лице по чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП. Липсата на изрична разпоредба,

съдържаща посоченото правило на чл. 68, ал. 3, т. 3 от ДПК /отм./ за определяне на компетентния да издаде РА орган по приходите, изискваща същият да е участвал и П. извършването на ревизията, не може да бъде основание по аргумент от противното за прилагане точно в обратния смисъл разпоредбата на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, т.е. че същата създава забрана за идентичност на органите, извършили ревизията и издател на РА. На основание чл. 3 от АПК – принцип за законност и упражняване на правомощия съобразно от закона, във вр. с чл. 2 от ДОПК, от които безспорно следва извод за законоустановеност на правомощията на органите по приходите, то следва, че е недопустимо както ограничително, така и разширително тълкуване на правни норми във връзка с това, правомощията следва да се упражняват според точния смисъл на правната норма, тъй като дори и ограничителното тълкуване означава неупражняване на компетентност правомощия, което също е незаконосъобразно и не отговаря на целта на закона – създаване на администрация за да изпълнява определени функции чрез предоставените ѝ от закона правомощия. Следователно тълкуването на посочената норма на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в обратен контекст на правилото на чл. 68, ал.3, т. 3 от ДПК /отм./, без изрична забрана в закона в този смисъл, би означавало ограничаване на правомощията на компетентните органи по чл. 118, ал. 2 от ДОПК, във вр. с чл. 7 ал. 1, т. 4 от ЗНАП, което по изложените съображения и по аргумент от противното на чл. 46, ал. 1 от Закона за нормативните актове е недопустимо. Съгласно последния текст на закона, разпоредбите на нормативните актове се прилагат според точния им смисъл, а ако са неясни, се тълкуват в смисъла, който най-много отговаря на други разпоредби, на целта на тълкувания акт и на основните начала на правото на Република Б. В случая съдът намира, че не е налице неяснота на правна норма - на чл. 118 и чл.119 от ДОПК, а изложените съображения за точното прилагане на правните норми, определящи компетентността на органите, съответстват на целта на ДОПК, изразена чрез принципа за законност по посочения чл. 2 същия кодекс, в производството по установяване на публични задължения.

Съгласно разпоредбата на чл. 118, ал. 1, т. 1 от ДОПК, с ревизионен акт се установяват публични задължения, безспорно по отношение на тях той има установително действие. Както беше посочено по-горе, обжалваният РА е индивидуален административен акт по чл. 21, ал. 2 от АПК – констативен или декларативен акт, с които се констатира съществуването на публично задължение. С издаването му органът по приходите е признал за установено съществуването на факти и обстоятелства по отношение на жалбоподателя, засягащи неговите задължения по ДДС, като тези задължения са възникнали от преди самото му издаване, а ревизиращият орган е обвързан от съответната правна норма да констатира /декларира/ пораждането на съответното задължение. РА има обратно действие - установеното с него задължение възниква не от момента на издаването му, а от осъществяването на предвидения съответната правна норма фактически състав, така задължението на жалбоподателя за ДДС, се поражда от момента на осъществяването на данъчния фактически състав – получаването на облагаема доставка по ЗДДС/отм./. Ревизионното производство по ДОПК се развива винаги между орган по приходите и задължено лице – данъчен субект. Участие в производството на последния се изразява в правото и задължението му да представя доказателства по собствена инициатива и по отправени до него искания, както и да подаде възражение срещу РД, което органът по приходите е длъжен да обсъди в мотивите на ревизионния акт. В този смисъл действително може да се приеме, че се развива опростено състезателно производство,

но не води до нарушаване правото на защита. С издаването на РА от орган по приходите, който е извършил ревизията, не се нарушава принципа на състезателност в производството по издаването на същия акт и правото му на защита, предвид изложеното за възможността да бъде подадено възражение срещу РД и да се сочат доказателства, както и обжалваемостта на РА, респективно изменението му след влизането му в сила в производство по чл. 134 от ДОПК.

По изложените съображения, съдът намира, че не са допуснати процесуални нарушения в хода на ревизионното производство, нарушаване на правата на защита на дружеството, както и други нарушения, водещи до нищожност на обжалвания акт, неоснователни са и оплакванията за издаване на РА от некомпетентен орган, респективно за липсата на валидно възлагане на ревизията. Следва извод за валидност на Ревизионен акт № 987/31.07.2007 г., издаден от Л С – главен инспектор по приходите П. ТД на Н. С. - град, поради което и съдът следва да постанови отхвърлянето на жалбата по делото, тъй като не е налице основание за обявяване нищожността на РА.

Водим от изложеното, Първо отделение, 12 съдебен състав на Административен съд С. град,

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на Перформриал И.” О., със седалище гр.С. и ЕИК по БУЛСТАТ *, против Ревизионен акт /РА/ № 987/31.07.2007 г., издаден от Л С – главен инспектор по приходите П. ТД на Н. С. – град, за обявяване нищожността му.

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

Административен съдия: