

РЕШЕНИЕ

№ 2829

гр. София, 26.04.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 80 състав,
в публично заседание на 04.04.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Виржиния Петрова

при участието на секретаря Цветелина Заркова, като разгледа дело номер **11866** 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-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на Х. Т. М.-ЕГН-[ЕГН], адрес: [населено място], [улица] срещу ревизионен акт /РА/ № Р-22221721004951-091-001/24.04.2023г., издаден от Д. Б. К.-възложил ревизията и Г. В. К.-ръководител на ревизията, в частта в която е потвърден с Решение № 1442/10.10.2023г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика”/ОДОП/ – С. при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция за приходите /НАП/ относно установени задължения произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит по Закона за данъка върху добавената стойност /ЗДДС/ и задължения за корпоративен данък /КД/ и лихви.

Твърди се материална незаконосъобразност на оспорваният акт и допуснати съществени нарушения на административно-производствените правила, свързани с необсъждане на доказателства и непълнота на извършената от органите по приходите проверка. Иска се отмяната му.

Ответната страна – директор дирекция ОДОП при ЦУ на НАП изразява становище за неоснователност на жалбата, по аргументи, аналогични с изложените от него в Решение № 623/28.04.2022г.

Административен съд София-град, Трето отделение, 80 състав, счита жалбата за редовна–подадена в съответствие с изискванията за форма, съдържание и приложения. Допустима е, като подадена от активно легитимирано лице, в срока по чл.156 ал.1 ДОПК, срещу подлежащ на обжалване акт и при липса на отрицателни процесуални предпоставки по чл.159 АПК. Оспорването подлежи на разглеждане по същество.

Ревизионното производство е образувано и започнало въз основа на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221721004951-020-001 от 30.08.2021г., изменена със ЗВР № Р-22221721004951-020-002 от 16.03.2022г., № Р-22221721004951-020-003 от 29.04.2023г. и ЗВР №Р-22221721004951-020-004 от 14.02.2023г., всички издадени от Д. Б. К., началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при териториална дирекция /ТД/ на НАП–В., оправомощена със Заповед № РД-01-287/10.05.2021г. на директора на ТД на НАП – С., Заповед № З-ЦУ-1659 от 05.05.2021г. на зам.изпълнителният директор на НАП и Заповед № З-ЦУ-2795 от 26.08.2021г. на заместник-изпълнителния директор на НАП.

Със своя Заповед № ЗЦУ-ОПР-2 от 19.04.2021г., изпълнителния директор на НАП, на основание чл.12 ал.6 от ДОПК и чл.10 ал.8 и 9 от ЗНАП е определил 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 да 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-1659 от 05.05.2021г. 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“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – В., възложил конкретната ревизия – Д. К..

Със Заповед № З-ЦУ-2795 от 26.08.2021г. на зам.изпълнителният директор на НАП, на основание чл.10 ал.9 от ЗНАП е разпоредено, служителите на НАП, посочени в Заповед № З-ЦУ-1659 от 05.05.2021г., 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 № З-ЦУ-1659 от 05.05.2021г. на зам.-изпълнителния директор на НАП и определени от директора на ТД-НАП С. със Заповед № РД-01-287 от 10.05.2021г.

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.

За действителността на обжалвания РА, съдът следи служебно. „При липса на доказателства за компетентност на лицето издало ЗОКО, 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.

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. Дължима е и преценка за конституционност на нормата на чл.10 ал.9 от ЗНАП, като едно от използваните правни основания при цялата конструкция от заповеди целящи да обосноват компетентността на органа, издал ЗВР в настоящият казус.

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 регламентацията 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 процесния анализ, малко по-нататък, в т.ч. и в съответствие с правомощието на съда по чл.15 от КРБ, тъй като са налице основания за съмнение относно съответствието на посочената норма с принципа на правовата държава по чл.4 от Върховния закон.

Така, извън т.нар. извънредна компетентност, очевидно е, че законодателят визира 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 регламентацията 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 ѝ 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 ТД на НАП – В., 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 ТД на НАП – В., оправомощена от зам.изпълнителния директор на НАП въз основа на Заповед № 3-ЦУ-1659/05.05.2021г., за което пък зам.изпълнителният директор на НАП е овластен от изпълнителния директор със Заповед № 3ЦУ-ОПР-2/19.04.2021г. 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 за това, 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 3-ЦУ-1659/05.05.2021г. на заместник изпълнителният директор на НАП е предоставена универсална компетентност на поименно посочените в нея служители. Същото правомощия заместника е упражнил по силата на т.3 от Заповед № ЗЦУ-ОПР-2/19.04.2021г. 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 № 3-ЦУ-2795/26.08.2021г. 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 № 3-ЦУ-1659/05.05.2021г., 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-1659/05.05.2021г., и определени от директора на ТД на НАП С. със заповед № РД-01-287 от 10.05.2021г. на основание чл.122 ал.2 т.1 ДОПК.

Със Заповед № РД-01-287/10.05.2021г. 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-1659 от 05.05.2021г. на заместник-изпълнителния директор на НАП, определя конкретни служители измежду тези, за които съгласно горе-посочената заповед от 10.05.21г. 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 – В..

На първо място, Заповед № РД-01-287 от 10.05.2021г. 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 Д. К. е служител на ТД на НАП-В.. По силата на посочената заповед обаче същата 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 визира 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 посочената в Заповед № РД-01-287/10.05.2021г. на

директора на ТД на НАП – С., Д. К. нито има качеството на орган по приходите в ТД на НАП-С., нито по отношение на нея 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-2795/26.08.2021г. на заместник - изпълнителният директор на НАП обективира делегация на правомощия, каквато закона в 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 uprawомощаващ акт. В този смисъл същата не може да породии компетентност нито в хипотезата на ал.8, нито в хипотезата на ал.9 от ЗНАП.

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.

С оглед всичко гореизложено, настоящият 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.

Изрично заявеното от жалбоподателя, че не претендира разноски, съдът счита, че такива не следва да се присъждат.

С изложените мотиви и на основание чл. 160 ал.1 от ДОПК вр. чл.173 ал.2 от АПК, Административен съд София-град, 80 състав,

Р Е Ш И :

ПРОГЛАСЯВА НИЩОЖНОСТТА на РА № № Р-22221721004951-091-001/24.04.2023г., издаден от Д. Б. К.-възложил ревизията и Г. В. К.-ръководител на ревизията, в частта с която е потвърден с Решение № 1442/10.10.2023г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика”/ОДОП/ – С. при Централно управление /ЦУ/ на Националната агенция за приходите /НАП/.

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

Препис от настоящето решение да се изпрати на страните.

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.

СЪДИЯ: