

РЕШЕНИЕ

№ 7490

гр. София, 04.06.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 16 състав,
в публично заседание на 27.03.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ралица Романова

при участието на секретаря Елица Делчева, като разгледа дело номер 11 по описа за 2024 година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба на Х. А. М., ЕГН [ЕГН], с адрес: [населено място], [жк], [жилищен адрес] срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22220222005822-091-001 от 31.07.2023 г., издаден от Б. С. С. – орган, възложил ревизията, и А. Г. Н. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1512/23.10.2023 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ДОДОП С. при ЦУ на НАП).
С жалбата се твърди, че оспорваният РА е незаконосъобразен, необоснован и недоказан. Сочи се нарушаване на основни принципи и изисквания на ДОПК във връзка с установени при ревизията обстоятелства по чл. 122, ал. 1 от ДОПК, по-конкретно нарушения при събиране на доказателствата за изясняване на относими към случая факти. Жалбоподателят твърди, че с РА незаконосъобразно са установени данъчни задължения за периодите 2017 г. и 2020 г. Отбелязва, че в нито един от ревизираните периоди не е установено несъответствие между получените парични средства и направени разходи, нито че стойността на имуществото явно и съществено превишава размера на декларираните приходи, доходи, източници на финансиране или безвъзмездно финансиране. Счита, че неправилно не са признати разполагаеми парични средства в брой в началото и в края на отделните данъчни периоди. Намира тези констатации за неверни и нелогични. Излага собствени изчисления за разполагаеми парични средства в брой. Изразено е искане за отмяна на РА.

В открито съдебно заседание по делото жалбоподателят се представлява от адв. Х., който поддържа жалбата и изложените в нея доводи за незаконосъобразност и необоснованост на РА. Претендира присъждане на направените по делото разноски за адвокатско възнаграждение в размер на 1500 лв.

Ответникът - директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, се представлява по делото от юрк. Г.. Оспорва жалбата като неоснователна по съображения, изложени в мотивите на решението на административния орган. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София град, след като обсъди доводите на страните и прецени събраните и приети по делото доказателства, приема за установена следната фактическа обстановка:

На жалбоподателя Х. М. е възложена ревизия за определяне на задълженията за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2016 г. до 31.12.2021 г. със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22220222005822-020-001 от 31.10.2022 г., връчена на 21.11.2022 г., изменена със Заповед № Р-22220222005822-020-002 от 20.02.2023 г., връчена на 10.07.2023 г., и двете издадени от Б. С. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП Варна, определен за компетентен орган за възлагане на ревизията на основание чл. 11, ал. 3 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП), във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, със Заповед № 3-ЦУ-1949/28.10.2022 г., издадена от З. Г. – заместник-изпълнителен директор на НАП, Заповед № 3-ЦУ-753/05.05.2022 г., издадена от Г. Д. – заместник-изпълнителен директор на НАП и Заповед № РД-01-245 от 05.05.2022 г., издадена от директора на ТД на НАП С.. Със ЗВР е определен срок за приключване на ревизията – първоначално до 3 месеца от връчването на първата ЗВР – т.е. до 21.02.2023 г., изменен до 21.04.2023 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22220222005822-092-001/10.07.2023 г., срещу който е подадено възражение от ревизираното лице, което е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с РА № Р-22220222005822-091-001 от 31.07.2023 г., издаден от Б. С. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП Варна – орган, възложил ревизията, и А. Г. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП Варна – ръководител на ревизията, връчен по електронен път на 31.07.2023 г. Установени са задължения за внасяне общо в размер на 10 690,04 лв., в т.ч.: данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ в размер на 8 530,00 лв. и лихви в размер на 2 160,04 лв.

РА е оспорен пред по-горестоящия орган по чл. 152, ал. 1 от ДОПК, във връзка с което е постановено Решение № 1512/23.10.2023 г. на директора на ДОДОП С. при ЦУ на НАП. С решението актът е изцяло потвърден, а жалбата срещу него е отхвърлена като неоснователна. Решението е връчено на ревизираното лице по електронен път на 24.10.2023 г., видно от представено удостоверение за извършено връчване по електронен път на л. 14.

С жалба вх. № 53-04-802/07.11.2023 г. по описа на ДОДОП С. РА е оспорен по съдебен ред, във връзка с което е образувано настоящото съдебно производство.

По делото са приобщени материалите – част от ревизионната преписка. Не са представени нови доказателства, не са ангажирани доказателствени искания за

събиране на такива в съдебното производство.

При така установената фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи: Жалбата до съда е подадена чрез дирекция ОДОП С. на 07.11.2023 г. в срока и по реда на чл. 156, ал. 1 от ДОПК от лице с правен интерес от оспорване, като адресат на РА, с който в негова тежест са определени задължения, и след изчерпване на административния ред за обжалване, поради което е допустима и следва да бъде разгледана по същество.

Разгледана по същество, жалбата е основателна, но по различни от изложените в нея съображения.

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

РА № Р-22220222005822-091-001 от 31.07.2023 г. е издаден като електронен документ, подписан е с квалифицирани електронни подписи на издателите му и съгласно чл. 3, ал. 2 от ЗЕДЕУУ отговаря на предвидената в закона писмена форма. Същият е мотивиран с констатациите, изложени в РД, който съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна негова част. Съдържа и разпоредителна част в табличен вид с посочване на вид, основание, период и размер на установените данъчни задължения. Следователно от формална страна РА е издаден в предвидената от закона форма и има изискуемото съдържание. Същият обаче е издаден от некомпетентен орган.

В случая РА № Р-22220222005822-091-001 от 31.07.2023 г. е издаден от Б. С. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП Варна – орган, възложил ревизията, и А. Г. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП Варна – ръководител на ревизията.

Безспорно е, че горните органи по приходите към момента на провеждане на ревизията и издаване на РА са служители на ТД на НАП Варна.

Липсва спор също така, че ревизираното лице – Х. А. М., към момента на ревизията – от възлагането ѝ до приключването ѝ с издаване на РА, а и към настоящия момент, е с постоянен адрес в [населено място].

Съгласно чл. 7, ал. 1 от ДОПК „актовете по този кодекс се издават от орган по приходите, съответно от публичен изпълнител, от компетентната териториална дирекция“. На основание чл. 8, ал. 1, т. 1 от ДОПК компетентна териториална дирекция на Националната агенция за приходите относно производствата по този кодекс по отношение на физически лица е ТД на НАП, където е постоянният им адрес. Следователно в случая за физическо лице с постоянен адрес в [населено място] това е ТД на НАП С..

Предвидено е в чл. 12, ал. 6, изр. първо от ДОПК изключение от общото правило за определяне на компетентния орган, което 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“. В тази връзка в чл. 10, ал. 8 от Закона за НАП е предвидено, че 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 преминат в друга териториална дирекция, за изпълнение на което съответният териториален директор командирова служители от поверената му дирекция при условия и по ред, определени

в Кодекса на труда. С изменение на закона, обнародвано в ДВ, бр. 105 от 2020 г., в сила от 01.01.2021 г., е приета нова норма в разпоредбата на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, която предвижда, че 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.

В настоящия случай със Заповед № ЗЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г., издадена от изпълнителния директор на НАП на основание чл. 12, ал. 6 и чл. 10, ал. 8 и ал. 9 от ЗНАП, е овластен заместник-изпълнителния директор Г. Д. с правомощията да определя органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК (т. 1 от заповедта). Съгласно т. 3 от същата - при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции със заповед може да нарежда служители от една териториална дирекция да осъществяват правомощията си по отношение на лица, за които съгласно правилата на чл. 8 от ДОПК компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа. На основание горепосочената заповед и чл. 12, ал. 6 от ДОПК от зам.-изп. директор на НАП Г. Д. е издадена Заповед № З-ЦУ-753/05.05.2022 г., с която определя по отношение на Б. С. С. – началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП Варна, и А. Г. Н. – главен инспектор по приходите в ТД на НАП Варна, да не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и ал. 8 от ДОПК относно териториалната компетентност на органите по приходите.

Със Заповед № З-ЦУ-1949/28.10.2022 г. на зам.-изп. директор на НАП З. Г., на основание чл. 10, ал. 9 от Закона за НАП и горепосочените заповеди, са определени органи по приходите при ТД на НАП Варна, като компетентни органи да осъществяват производства по данъчно-осигурителен контрол, за които на основание чл. 8 от ДОПК е компетентна ТД на НАП С., по отношение на посочени в приложение към заповедта лица, включително и Х. А. М., с компетентна ТД на НАП на ЗЛ – ТД на НАП С.. Възложено е на директора на ТД на НАП С. да определи началници на сектори, които да възложат ревизии на посочените в приложението лица. Не е представена заповед на изпълнителния директор на НАП, с която оправомощава зам.-изп. директор Г. да определя данъчно задължени лица, по отношение на които следва да се извърши ревизия в отклонение на правилата за териториална компетентност, визирани в чл. 8 от ДОПК, както и да възлага на директора на ТД на НАП С. правомощия по определяне на компетентен орган за възлагане на ревизии по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК.

Със Заповед № РД-01-245/05.05.2022 г. на директора на ТД на НАП С., на основание чл. 11, ал. 3 от ЗНАП, във вр. с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и Заповед № З-ЦУ-753/05.05.2022 г. на зам.-изп. директор на НАП Г. Д., е оправомощен с функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК Б. С. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП Варна (т. 5 от заповедта).

Настоящият съдебен състав намира, че горепосочените органи по приходите, извършили ревизия на жалбоподателя Х. А. М., приключила с оспорвания в настоящото производство ревизионен акт, не са надлежно оправомощени да извършват ревизии по отношение на това лице, за което съгласно постоянния му адрес

и чл. 8, ал. 1, т. 1 от ДОПК компетентна е ТД на НАП С..

С изменението на закона, обнародвано в ДВ, бр. 105 от 2020 г., в сила от 01.01.2021 г., касаещо новата норма в разпоредбата на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, е прието при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции изпълнителният директор или оправомощено от него лице да 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. Във връзка с последното е предвидено изключението от общите правила за териториална компетентност на приходните органи в чл. 12, ал. 6 от ДОПК. Съгласно нормативната уредба това възлагане на органи от друга /некомпетентна спрямо общите правила/ ТД на НАП могат да сторят единствено изпълнителният директор или определено от него лице след надлежно овластяване за това. На основание чл. 10, ал. 2, изр. първо от ЗНАП, „изпълнителният директор може да възложи част от правомощията и дейностите по ал. 1 със заповед на заместник изпълнителните директори, директорите на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, главния секретар, директорите на териториални дирекции в рамките на териториалната им компетентност или други служители от централното управление“.

В случая възложителят на ревизията е оправомощен като компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед № РД-01-245/05.05.2022 г. на директора на ТД на НАП С.. На първо място, в настоящия случай не е представена по делото заповед на изпълнителния директор на НАП, с която оправомощава заместник-изп. директор З. Г. да делегира на директора на ТД на НАП С. правомощия по определяне на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК. Доколкото това могат да сторят единствено изп. директор на НАП или конкретно оправомощено от него лице, не е изпълнен редът за определяне на компетентен орган за възлагане на ревизията. На основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК органът по приходите, който е оправомощен да възлага ревизии, следва да бъде определен от териториалния директор на компетентната ТД на НАП /ТД на НАП С. 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 Варна/ и съответно не са част от подчинената му ТД на НАП С.. По аргумент от чл. 11, ал. 1 от Закон за НАП директорът на ТД на НАП няма организационни и управленски правомощия по отношение на служители в различна от поверената му ТД на НАП, които не са му подчинени. В тази връзка със заповед № РД-01-245/05.05.2022 г. на директора на ТД на НАП С., с която е определен компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК за извършването на процесната ревизия, не е предоставена надлежно компетентност за това на Б. С. С., тъй като директорът на ТД на НАП С. не притежава компетентност за предоставяне на такава спрямо органи по приходите от друга териториална дирекция. Същият не е оправомощен и по силата на чл. 112, ал. 2, т. 2 от ДОПК, доколкото такива правомощия са предоставени на изпълнителния директор и на заместник-изпълнителните директори на НАП, без възможност за делегирането им на други органи по приходите. В този смисъл са решения на Върховния административен съд № 26/04.01.2024 г. по адм.д. № 5816/2023 г., № 176/09.01.2024 г. по адм.д. № 6611/2023 г., № 2127/22.02.2024 г. по адм. д. № 6952/2023 г., Решение № 2781 от 07.03.2024 г. по адм. дело № 7024/2023 г. и др.

Наред с гореизложеното, нормата на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП изисква освен да се определят със заповед на изпълнителния директор на НАП компетентните органи, за които не се прилагат чл. 7 и чл. 8 от ДОПК, също така и да се обоснове причината, която налага на органи по приходите в ТД на НАП Варна да се възлага извършване на ревизия на физическо лице с постоянен адрес в [населено място]. Такива мотиви изцяло липсват, както в горепосочените заповеди на изпълнителния директор на НАП, така и в издадените в хода на ревизията официални документи, поради което не е спазено изискването на закона да бъде посочена необходимостта, наложила прилагането на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП. Нормата като изключение от общия принцип следва да се тълкува стриктно, а не разширително, тоест следва да се допуска отклонение от общите правила за компетентност на органите единствено в изключителни случаи и при доказана необходимост от това. В случая липсата на такава обосновка е достатъчна, за да бъде направен извод за неизпълнение от страна на ревизиращия екип на формалното изискване на нормата на чл. 10, ал. 9 от ДОПК за отклоняване от общата териториална компетентност на органите по приходите, визирана в чл. 7 и чл. 8 от ДОПК. Това води до извод за провеждане на ревизията и издаване на РА от некомпетентни органи. В този смисъл е постановеното от Върховния административен съд в Решение № 4425 от 26.04.2023 г. по адм. д. № 7761/2022 г., VIII отд. на ВАС.

За пълнота следва да бъде отбелязано, че не са изпълнени предпоставките на чл. 10, ал. 8 от Закона за НАП, в който е предвидено, че 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 преминат в друга териториална дирекция, за изпълнение на което съответният териториален директор командирова служители от поверената му дирекция при условия и по ред, определени в Кодекса на труда. Настоящият случай не покрива тази хипотеза поради липсата на представени заповеди за командироване на служители от ТД на НАП Варна в ТД на НАП С..

Основен принцип при провеждането на ревизионно производство е, че процесуалните действия се извършват от органи по приходите от компетентната териториалната дирекция, в случая по постоянния адрес на физическото лице. Изключенията от това правило са изчерпателно изброени и към тях се пристъпва при наличие на определени предпоставки. 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. Основното разграничение на порочните административни актове в правната теория е разделението им на нищожни и унищожяеми в зависимост от степента на порока, от който е засегнат актът. В административното право, за разлика от гражданското право, липсва конкретна норма, която да регламентира в кои случаи съответният акт е нищожен и в кои случаи е

унищожавем. Широко е застъпено в съдебната практика становището, че нищожни са тези административни актове, които поради радикални, основни и тежки пороци, се дисквалифицират като административни актове и въобще като юридически актове и се третират от правото като несъществуващи, поради което изобщо не могат да породят, изменят или погасят права. Съдебната практика приема, че нищожни административни актове са тези, при които са допуснати нарушения на изискванията за компетентност и форма. В този смисъл е и разпоредбата на чл. 173, ал. 2 от АПК, която съдържа неизчерпателно изброяване на хипотезите на нищожност на административния акт, сред които е и липсата на компетентност. Констатиран порок на административния акт от този вид води до пълна липса на правнорелевантна воля за издаването му - приема се по отношение на всички лица и органи, че още от постановяването му същият не е произвел правни последици. На основание чл. 168, ал. 2 от АПК, вр. с § 2 от ДР на ДОПК, съдът следи служебно за основанията за нищожност на оспорвания акт, дори да липсва изрично искане за това.

В настоящия случай оспорваният РА е нищожен, а жалбата срещу него е основателна. След обявяване на нищожността му, на основание чл. 160, ал. 5, вр. с чл. 173, ал. 2 от АПК, преписката следва да бъде изпратена на компетентния административен орган – директора на Териториална дирекция на НАП С., за произнасяне при съобразяване на дадените указания по тълкуване и прилагане на закона.

С оглед изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК заявеното от жалбоподателя искане за присъждане на разноски по делото е основателно. Следователно ответникът следва да му заплати сумата от 10,00 лв. за платена държавна такса и 1500,00 лв. за адвокатско възнаграждение по представен договор за правна защита и съдействие, съдържащ изявление за заплатена в брой сума в посочения размер.

По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София - град

Р Е Ш И:

ОБЯВЯВА НИЩОЖНОСТТА на Ревизионен акт № Р-22220222005822-091-001 от 31.07.2023 г., издаден от Б. С. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП Варна – орган, възложил ревизията, и А. Г. Н., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП Варна – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1512/23.10.2023 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с който са установени задължения за внасяне общо в размер на 10 690,04 лв., от които данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ в размер на 8 530,00 лв. и лихви в размер на 2 160,04 лв.

ИЗПРАЩА, на основание чл. 173, ал. 2 от АПК, вр. чл. 160, ал. 5 от ДОПК, делото като преписка на директора на Териториална дирекция на НАП С..

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на Х. А. М., ЕГН [ЕГН], с адрес: [населено място], [жк], [жилищен адрес] сумата от 1510,00 (хиляда петстотин и десет) лева, представляваща направени разноски по делото.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ: