

РЕШЕНИЕ

№ 18740

гр. София, 03.10.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 2 състав, в
публично заседание на 19.09.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгения Иванова

при участието на секретаря Ива Лещарова, като разгледа дело номер **11743** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба на „Смарт Секюрити“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от Д. П. чрез адв. З. С., с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица] ет.1 офис 22 срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221722005148 - 091-001 от 22.06.2023 г., издаден от Д. И. В. - орган, възложил ревизията, и К. В. А. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1467 / 13.10.2023г. на Директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП, с който на жалбоподателя е определено допълнително задължение по ЗДДС, за данъчен период м. 07. 2021г в размер на 7685.12лв и лихва за просроченото му внасяне в размер на 1493.46лв.

Посочва се в жалбата, че ревизионният акт е незаконосъобразен, тъй като е издаден при съществени процесуални нарушения и в несъответствие с материалния закон. Сочи се, че РА е постановен при липса на компетентност на органа, който го е издал, поради противоречие с чл.7 ал.1 от ДОПК. Нарушена била и ал.3 от същата разпоредба, поради неправомерно изземване и възлагане на ревизията на друг орган по приходите.

Счита, че неправилно ревизията е проведена по реда на чл.122 от ДОПК, както и че изводите за нереалност на доставките през този дан.период са неправилни, доколкото се основават на предположения, за липса на кадрова и техническа и материална обезпеченост. Твърди, че не са правени насрещни проверки на доставчиците, а само формално са обективирани такива, тъй като с нито един доставчик не е осъществена среща. Счита, че събраните в хода на ревизията документи безспорно доказват

предмета на доставката, цената, сроковете за изпълнение, правата и задълженията на страните т.е налице са всички елементи на изпълнението, поради което отказа на правото на ДК било напълно незаконосъобразно. Искане за прогласяване на нищожността на РА 22221722005148 - 091-001 от 22.06.2023 г., издаден от Д. И. В. - орган, възложил ревизията, и К. В. А. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1467 / 13.10.2023г. на Директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП или изцяло да бъде отменен като материално незаконосъобразен.

В съд. заседание жалбоподателя се представлява от адв. К. П. от САК, която поддържа жалбата и моли да бъде уважена. Моли съдът да обяви оспорения РА за нищожен, поради некомпетентност на органа, който го е издал или го отмени като противоречащ на материалния закон.

Ответникът по жалбата – директорът на дирекция „ОДОП“ – София-град при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юриск. А. оспорва жалбата. Моли обжалваният РА да бъде оставен в сила като правилен и законосъобразен, по съображенията изложени в решението на директора на дирекция „ОДОП“. Прави се искане за присъждане на юрисконсулско възнаграждение в полза на Дирекция „ОДОП“ – София-град.

Съдът, след преценка на събраните по делото доказателства и след като извърши задължителната преценка по чл. 168 от АПК във вр. с § 2 от ПЗР на ДОПК, намира за установено следното от фактическа и правна страна:

Жалбата е подадена от надлежната страна, в срока по чл. 156 от ДОПК и след изчерпване възможността за обжалване по административен ред, поради което същата е допустима.

Съдът, намира за основателно възражението на проц. представител на жалбоподателя за прогласяване на нищожността на оспорения РА, поради некомпетентност на органа, който го е издал, за което съдът е задължен и да следи служебно, без да е необходимо изрично възражение за това.

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

Процесният РА № № Р-22221722005148 - 091-001 от 22.06.2023 г., издаден от Д. И. В. - орган, възложил ревизията, и К. В. А. - ръководител на ревизията е издаден като електронен документ, генериран и подписан в ИС „Контрол“.

Служебно известно на съда и неопорено с доказателства от жалбоподателя е обстоятелството, че ИС „Контрол“ е софтуерно приложение в подкрепа на контролната дейност в НАП, което е разработено и внедрено по силата на сключен договор в изпълнение на проект „Надграждане на Системата за управление на приходите чрез разработване на софтуерно приложение в подкрепа на контролната дейност в НАП – Информационна система „Контрол“ по договор с УО на ОПАК №10-31-3С от 03.02.2011 г. Одобреното задание за разработка и развитие на ИС „Контрол“ е съгласно изискванията на Закона за електронно управление /ЗЕУ/, Закона за киберсигурност /ЗК/ и Закона за управление и функциониране на системата за защита на националната сигурност /ЗУФСЗНС/. Система „Контрол“ записва всяко едно действие на потребителите в хронология на действията, включително и времето на подписване и самият подпис, ползвайки системното време на сървъра на приложението, поради което няма съмнение, че оспорения ревизионен акт е подписан

от лицата посочени в него.

РА 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 е издаден от Д. И. В. - орган, възложил ревизията, и К. В. А. - ръководител на ревизията, които към момента на провеждане на ревизията и издаване на РА са служители на ТД на НАП – Бургас .

Липсва спор , че ревизираното лице – „Смарт Секюрити “ ЕООД, ЕИК[ЕИК] , към момента на ревизията – от възлагането ѝ до приключването ѝ с издаване на РА, а и към настоящия момент, е със седалище и адрес на управление 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. 3 от ДОПК компетентна териториална дирекция на Националната агенция за приходите относно производствата по този кодекс по отношение на юридически лица е ТД на НАП, където е седалището им. Седалището на ревизираното търговско дружество е в [населено място], съгласно съответното вписване в Търговския регистър при Агенция по вписванията. Следователно в случая това е ТД на НАП – София.

Основен принцип при провеждането на ревизионно производство е, че процесуалните действия се извършват от органи по приходите от компетентната териториална дирекция, в случая по седалището на търговското дружество. Изключенията от това правило са изчерпателно изброени и към тях се пристъпва при наличие на определени предпоставки.

Предвиденото в чл. 12, ал. 6, изр. първо от ДОПК изключение от общото правило за определяне на компетентния орган 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 са представени Заповеди № 3-ЦУ- 753 /05.05.2022 г. и № 3-ЦУ-1765 /06.10.2022 г. на заместник-изпълнителния директор на ЦУ на НАП, издадени при условията на делегация съгласно Заповед № 3ЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г.

/посочена в същите ,без да се намират физически към преписката/ на изпълнителния директор на НАП, с които са дерогирани общите правила за териториална компетентност на органите по приходите. Със Заповед № РД -01-245 / 05.05.2022 г / стр.33 от делото / на основание чл. 11, ал. 3 от ДОПК е определено, че не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК относно териториално компетентния орган за извършване на ревизии по отношение на Д. И. В. - на длъжност началник сектор „Ревизии“, при ТД на НАП – Бургас .

Със Заповед № З-ЦУ-1765 /06.10.2022 г ,изд.от зам.изпълнителния директор на НАП З. Г. , на основание чл. 10, ал. 9 от Закона за НАП , служителите на ТД на НАП , посочени в заповед № З-ЦУ- 753 / 05.05.2022 г. издадена на основание чл.12 ал.6 от ДОПК да осъществяват производства по данъчно-осигурителен контрол, за които на основание чл. 8 от ДОПК е компетентна ТД на НАП – София. Контролните производства да бъдат възложени от началниците сектори ,посочени в заповед № РД -01-245 / 05.05.2022 г и определени от директора на ТД на НАП София със същата заповед ,издадени на основание чл.112 ал.2 т.1 от ДОПК. На стр.35 гръб от делото се намира таблица , приложение към Заповед № З-ЦУ-1765 /06.10.2022 г , от която може само да се предполага, че на случаен принцип жалбоподателя е избран да му бъде извършена ревизия /ред 4 от таблицата/. Следователно дори и формално не е спазен редът за оправомощаване на органи от друга ТД на НАП да извършват ревизия по отношение на жалбоподателя.

На следващо място, 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 – София (лист 33 от делото). Компетентен да оправомощава органи, които да възлагат ревизия според текста на чл. 112, ал.1 от ДОПК е териториалният директор на компетентната териториална дирекция. Предвид седалището на дружеството жалбоподател, това е директорът на ТД на НАП – София. В същото време, макар да има материална компетентност да определя органи, които да възлагат ревизии, директорът на ТД на НАП – София-град не е имал компетентност по отношение на орган по приходите, който не е част от ТД на НАП – София. С други думи орган по приходите – част от ТД на НАП – Бургас , какъвто е издателят на заповедта за възлагане на ревизията, не е на подчинение на директора на ТД на НАП – София и последният не може валидно да му възлага правомощията по чл. 112, ал.1, т.1 от ДОПК.

Действително за доказване компетентността на възложителя на ревизията е представена заповед № З-ЦУ- 753 /05.05.2022 г. на заместник изпълнителния директор на НАП, с която на основание чл. 12, ал. 6 от ДОПК са определени органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК, сред които са вписани имената на възложителя на ревизията и ревизиращия екип, които са служители на ТД на НАП Бургас , а със заповед № ЗЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. на изпълнителния директор на НАП, Г. Д. - заместник изпълнителен директор на НАП е оправомощен да определя органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК. Същите обаче са издадени в противоречие на чл.112 ал.2 от ДОПК , в която изрично е посочено, че ревизията може да се възлага от: 1. органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция; или от 2. 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.

С оглед на това , изпълнителният директор или негов заместник, които са органи по приходите, могат да възлагат ревизия по отношение на данъчно задължени лица на територията на цялата страна, но така цитираната разпоредба не допуска възможност те да делегират правомощията си към конкретни органи по приходите от съответна ТД на НАП. В съдържанието на цитираната разпоредба не се сочи друго лице, различно от изпълнителния директор или негов заместник да има правомощието да възлага ревизии по отношение на всички лица, независимо в коя териториална дирекция е седалището им, а конкретните органи по приходите в съответната ТД на НАП, компетентни да възложат ревизионно производство се определят от териториалния директор на компетентната териториална дирекция. Анализът на цитираната разпоредба сочи, че дадените правомощия в чл. 112, ал. 2, т. 2 от ДОПК са изрична компетентност на изпълнителния директор или негов заместник, предвид което те не могат да бъдат предоставяни другиму.

Наред с това , 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 при ТД на НАП – Бургас да се възлага извършване на ревизия на дружество, регистрирано 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. Нещо повече ,от документите по преписката не е ясно защо именно на дружеството –жалбоподател ,чието седалище е в [населено място] е възложена ревизия от орган по приходите в друга ТД на НАП. Тази неяснота буди съмнение за злоупотреба с процесуални права от страна на компетентния орган. Несподелимо е обстоятелството ,за наличие на хипотезите на чл. 10, ал. 8 и ал. 9 ЗНАП. Хипотезата на чл. 10, ал. 8 ЗНАП касае преминаване на служители от една териториална дирекция в друга, за което няма данни и твърдения в процесния случай,а хипотезата на чл. 10, ал. 9 ЗНАП гласи, 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 ДОПК компетентни са органите на друга териториална дирекция" като за процесния случай нито се твърди, нито е обоснована такава "необходимост". Дори обаче това да беше сторено, то функциите по възлагане на ревизия по реда чл. 112 ДОПК са извън обхвата на приложението на чл. 10, ал. 9 ЗНАП, тъй като, както вече се посочи, специалната и императивна разпоредба на чл. 112, ал. 2, т. 2 ДОПК не дава възможност изп. директор и неговите заместници да оправомощават други органи по приходите със своите правомощия по възлагане на ревизия.

На следващо място е основателен довода на жалбоподателя ,че РА е нищожен ,поради

неспазване на разпоредбата на чл. 7, ал. 3 ДОПК за изземване на ревизията и възлагане на извършването ѝ от друг орган т.е нарушено е правилото за неизменност на компетентния орган по приходите за разглеждане и решаване на конкретен въпрос или преписка, закрепено в тази норма.

Нормата на чл. 7, ал. 3 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.

Предпоставките за изземване на производството са изчерпателно изброени - наличие на основания за отвод или самоотвод и трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения. В случая, съгласно приложеното по делото Решение за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка № Р-22221722005148-098-001 /03.05.2023г, издадено от Д. В. –Началник сектор при ТД на НАП Бургас / л.201 от делото /, издадено на основание чл. 7, ал. 3 от ДОПК разглеждането и решаването на ревизията е иззето от Д. Й. – ръководител на ревизията, и възложено на К. А. с аргумент – продължително отсъствие по болест на Й. Липсват доказателства, за наличието на временна нетрудоспособност у Д. Й., а още по-малко същата да обуславя трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения, каквото е изискването на Закона. Константна е съдебната практика, според която отпусъкът поради болест, в хипотезата на временна неработоспособност не съставлява трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения по смисъла на чл. 7, ал. 3 ДОПК, а временна такава, поради което в такива хипотези следва да бъде издавана заповед за заместване при условията и реда на чл. 84, ал. 1 от Закона за държавния служител. Както вече беше посочено, а и ВАС нееднократно посочва в практиката си, че нормата на чл. 7, ал. 3 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. След като решението за изземване на конкретната преписка от органа, който я е възложил, 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 на орган по възлагането въз основа решението за изземване на правомощия, не притежава съответната материална компетентност.

Изначалната липсата на персонална материална компетентност върху лицето, което е ръководител на ревизията, води до незаконосъобразност на крайния адм. акт, какъвто е оспорения пред настоящата инстанция РА. Актът, издаден 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, което е сторено в процесния случай.

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, нищожността 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.

Следователно 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 – София, за произнасяне при съобразяване на дадените указания по тълкуване и прилагане на закона.

Предвид изрично направеното изявление от проц.представител на жалбоподателя ,че няма претенции за разноски,такива не му се присъждат.

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 Ревизионен акт /РА/ № Р-22221722005148 - 091-001 от 22.06.2023 г., издаден от Д. И. В. - орган, възложил ревизията, и К. В. А. - ръководител на ревизията,потвърден с Решение № 1467 / 13.10.2023г . на Директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП , с който на жалбоподателя е определено допълнително задължение по ЗДДС , за данъчен период м. 07 . 2021г в размер на 7685.12лв и лихва за просроченото му внасяне в размер на 1493.46лв.

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 – София.

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: