

РЕШЕНИЕ

№ 2851

гр. София, 26.04.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 80 състав,
в публично заседание на 21.03.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Виржиния Петрова

при участието на секретаря Цветелина Заркова, като разгледа дело номер **7542** 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 Ц. Й. Я. от [населено място], чрез пълномощника й - адв.С., срещу Ревизионен акт № Р-22221022006857-091-001/20.04.2023г., издаден от органи по приходите, потвърден в оспорената му част на установения резултат по ЗДДС за данъчен период м.03.2022г. с Решение № 887/28.06.2023г. на директор на Дирекция ОДОП при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят поддържа, че РА е незаконосъобразен, защото неправилно и в нарушение на материалния закон извършените продажби на недвижими имоти са определени за облагаеми доставки за които се дължи ДДС, тъй като ревизираното лице не осъществява независима икономическа дейност, а е извършило обичайно управление на лична имуществено за семейни нужди, поради което извършената дейност по продажба не попада в обхвата на ЗДДС. Твърди се, че жалбоподателят е подал заявление за регистрация по ЗДДС единствено с идеята да не допусне нарушение на данъчното законодателство и съобразявайки, че органите по приходите ще извършат компетентна преценка на условията за регистрация. Извършените сделки по продажба на недвижимите имоти, представляващи съпружеска имуществена общност, са извършени в лично качество, като физическо лице, имат инцидентен характер, поради което не представляват осъществяване на независимо икономическа дейност. Поддържа се и че доказателство за това обстоятелство е последвалата дерегистрация по закон с Акт за дерегистрация № 220992301754556/06.04.2023г. Развити са доводи, че РА е издаден при неизяснява фактическа обстановка и не

съдържа мотиви. Жалбоподателят се позовава и на практика на Съда на Европейския съюз относно съдържанието на понятието икономическа дейност и това дали същата се извършва с цел получаване на редовен приход (Решение по дело С312/19, Решение по дело С 263/11). Моли за отмяна на ревизионния акт, с който за данъчен период м.03.2022г. са му определени задължения за ДДС в размер на 61 119,68 лв. и лихва в размер 6564,12 лв.

В съдебното производство жалбоподателят не се явява лично, представлява се от адв.С., който поддържа жалбата. В позиция по същество и в представени писмени бележки адв.С. моли РА да бъде отменен като издаден в нарушение на материалния закон, доколкото не е доказано осъществяването на независима икономическа дейност от ревизираното лице. Претендира разноски по представен списък на разноските.

Ответникът, представляван от юрисконсулт В., оспорва жалбата и моли съдът да постанови решение, с което да я отхвърли, като поддържа, че оспорения РА е правилен и законосъобразен. В представени писмени бележки обосновава, че реализирания оборот от двете продажби на недвижими имоти, представлява облагаем такъв по смисъла на чл.96 ал.2 от ЗДДС, като разделянето му на две, поради наличието на съпругеска имуществена общност намира за правилно. От поведението на ревизираното лице по подаване на заявление за регистрация по ЗДДС извежда извод за търговския характер на осъществената дейност, а факта на подадена декларация по ЗДДФЛ и платен данък по чл.33 от ЗДДФЛ намира за неотнормими към предмета на спора. Определя извършените продажби като облагаеми доставки, за които се дължи ДДС, след като още с първата продажба е достигнат облагаемия оборот за регистрация по ЗДДС, посочен в чл.96 ал.1 от същия закон. Претендира юрисконсултско възнаграждение в размер на 6064 лв.

Събраните в производството доказателства установяват от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221022006857-020-001/ 23.11.2022 г., връчена по електронен път на 09.12.2022 г., изменена със ЗВР №Р-22221022006857-020-002/01.03.2023 г., двете заповеди издадени от О. Й. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В., е възложено извършването на ревизия на Ц. Й. Я. за определяне на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от 23.03.2022 г. до 30.04.2022 г. Срокът за извършване на ревизията е до 09.03.2023 г. Съгласно Заповед №3-ЦУ-1997/04.11.2022 г. (л.22-24) са определени органите по приходите, за които да не се прилагат правилата по чл.7 ал.1 и чл.8 от ДОПК, а в Заповед №3-ЦУ-2181/22.11.2022 г. (л.21)на зам.-изпълнителния директор на НАП е посочено, че служителите на ТД на НАП, посочени в първата заповед (№3-ЦУ-1997/04.11.2022 г.), издадена на основание чл.12 ал.6 от ЗНАП, осъществяват производствата по данъчен осигурителен контрол по отношение на лицата, посочени в приложение към заповедта, за които компетентна ТД, съгласно чл.8 от ДОПК, е ТД на НАП С.. В Заповед №3-ЦУ-1997/04.11.2022 г. в раздела за ТД на НАП В. са включени О. Й. Г. – орган, възложил ревизията, и М. А. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В.. Съгласно Заповед №РД-01-864/04.11.2022 г. на директора на ТД на НАП С. са определени служителите, които да изпълняват функциите на компетентен орган по чл.112 ал.2 т.1 от ДОПК, за които съгласно заповед №3-ЦУ-1997/04.11.2022 г. не се прилагат правилата на чл.7 ал.1 и чл.8 от ДОПК. В тази заповед под № 5 е посочен О. Й. Г. – началник сектор

„Ревизии“ дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221022006857-092-001/23.03.2023 г. Ц. Я. не е упражнила правото по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и не е подал възражение срещу издадения РД.

Ревизията приключва с РА № Р-22221022006857-091-001 от 20.04.2023 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 по електронен път на 24.04.2023 г.

С Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221022006857-040-001/21.12.2022 г., от ревизираното лице са изискани първични и вторични счетоводни документи, счетоводни регистри и търговска документация. В указания срок същите са представени от Я., описани подробно в писмо до ТД на НАП В..

С Протокол №Р-22221022006857-П73-001/16.12.2022 г. са приобщени документи, събрани по реда на ДОПК - Акт за регистрация по ЗДДС №220422202023113/15.04.2022 г., ведно с приложенията.

Констатирано е, че Ц. Я. е подал заявление за регистрация на основание чл. 96, ал. 1 от ЗДДС с вх.№223912201809986/01.04.2022 г. във връзка с извършени от нея продажби на недвижими имоти– апартамент в [населено място],[жк], [жилищен адрес] ап. В26 и апартамент в [населено място], [жк], [жилищен адрес] ап. В27. Съгласно нотариален акт (НА) №164, том III, рег. №9089, дело 492/23.03.2022 г. и нотариален акт №166, том III, рег. №9093, дело 494/23.03.2022 г., за сумата от общо 733 436,25 лв. Въз основа на тези продажби е прието, че реализирания от лицето оборот е в размер на 379 218,25 лв., представляващи 1/2 от 733 436,25 лв. , доколкото се касае за продажба на имоти, в режим на съпругеска имуществена общност (СИО). Двата продадени апартамента представлявали тризонет, закупен от Я. Я. и съпругата му Ц. Й. Я., в режим на СИО, с НА №21, том I, рег. №709, дело 20/22.07.2020 г. от „МУЛТИ ФЕЙС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] /в несъстоятелност/, за сумата от 323 200,00 лв. Видно от съдържанието на посочения нотариален акт, закупен е един апартамент В26, представляващ тризонет В26. Въз основа на Разрешение за строеж №39/05.08.2021 г. и одобрен инвестиционен проект от 05.08.2021 г. на Столична община, район „М.“, закупеният тризонет е преустроен от един апартамент в два апартамент – съответно В26 и В27. За тези апартаменти, органите по приходите са приели, че отговарят на определението „нови сгради“ по смисъла на §1, т. 5 от ДР на ЗДДС, въведени в експлоатация на 08.02.2022 г. съгласно Удостоверение №123/08.02.2022 г., издадено от Столична Община.

Според органите по приходите реализираният оборот от продажбата на недвижимите имоти формирал облагаем оборот, по смисъла чл. 96, ал. 2 от ЗДДС. Приели са, че при продажбата им Ц. Я. е предприела активни действия, надхвърлящи обикновеното управление на лично имущество, като използва средства, подобни на тези, използвани от търговец – влага средства в закупуването на имотите, в преустройството им и т.н. Въз основа на това са приели, че се касае за упражняване на независима икономическа дейност по смисъла на чл. 3, ал. 2 от ЗДДС, което превръща физическото лице в данъчно задължено лице по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗДДС. За подаденото заявление за регистрация по ЗДДС с вх.№ 223912201809986/01.04.2022г. констатирани, че не е спазен законоустановения 7- дневен срок от датата, на която е достигнат облагаемия оборот, съгласно чл. 96, ал. 1, изр. второ от ЗДДС - до 30.03.2022 г., като при

подаването на заявлението на 01.04.2022 г. е налице закъснение с два дни.

На основание чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, при осъществени за последните 12 последователни месеца преди текущия, както и в периода от два последователни месеца, две, извършени от физическото лице облагаеми доставки – по НА №164, том III, рег. №9089, дело 492/23.03.2022 г. за сумата от 342 270,25 лв. (1/2 в режим на СИО 171 135,13 лв.) и по НА №166, том III, рег. №9093, дело №494/23.03.2022 г. за сумата от 391 166,00 лв. (1/2 в режим на СИО или 195 583,00 лв.) е констатирано, че още с първата продажба е достигнат облагаемият оборот, определен с чл. 96, ал. 1 от ЗДДС за регистрация по ЗДДС.

С издаденият РА, на основание чл. 102, ал. 4 и ал. 5, във връзка с чл. 67, ал. 2 и чл. 96 от ЗДДС, е начислен ДДС в размер на 61 119,68 лв. при данъчна основа в размер на 366 718,13 лв. (1/2 от 733 436,25 лв.) за данъчен период м. 03.2022 г. и определени лихви в размер на 6564,12 лв.

РА е връчен на 24.04.2023г. по електронен път.

Ц. Я. подава жалба срещу ревизионния акт до директора на ДОДОП, който с Решение № 888/28.06.2023г. го потвърдил изцяло, в оспорената му част на установения резултат по ЗДДС за данъчен период м.03.2022г.

Решението на директора на ДОДОП е връчено на 29.06.2023г. Жалбата до съда е подадена чрез решаващия орган на 12.07.2023г.

За да потвърди ревизионния акт решаващия орган е приел, че действително не може да се твърди, че дейността от ревизираното лице е упражнявана редовно и по занятие, но жалбоподателят е извършвал редица действия, както един търговец би действал при организиране на дейността си за извършване на продажба на недвижим имот – закупува се имота /извършва се проучвателна и инвеститорска дейност/, извършват се действия по цялостно преустройство на закупения имот, който впоследствие придобива нова икономическа стойност и нов вид. Тези действия определил, че не са насочени единствено към съхраняването на вещта и недопускане на нейното увреждане, при което извел извод, че е налице упражняване на независима икономическа дейност по смисъла на чл. 3, ал. 2 от ЗДДС, което превръща Я. в данъчно задължено лице по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗДДС. Посочил и че ревизираното лице е извършвало повече от една облагаеми доставки – осъществена и втора продажба на апартамент, съгласно НА №166, том III, рег. №9093, дело №494/23.03.2022 г., за сумата от 391 166,00 лв. при което са доказани основанията за прилагане на разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС.

В съдебното производство жалбоподателят представи писмени доказателство – Акт за deregистрация по ЗДДС от 06.04.2023г., ГДД по чл.50 от ЗДДФЛ, с която са декларирани доходите от продажбата на посочените по-горе два недвижими имота, описани в нотариален акт №164, том III, рег. №9089, дело 492/23.03.2022 г. и нотариален акт №166, том III, рег. №9093, дело 494/23.03.2022 г., както и ревизионен доклад и ревизионен акт от извършена ревизия на съпруга й Я. Я., във връзка с определяне на задълженията му за ДДС във връзка с продажбата на същите недвижими имоти (по нотариален акт №164, том III, рег. №9089, дело 492/23.03.2022 г. и нотариален акт №166, том III, рег. №9093, дело 494/23.03.2022 г.) и неподаване на заявление за регистрация по ЗДДС в качеството му на данъчно задължено лице при достигнат облагаем оборот по чл.96 ал.1 от ЗДДС до 30.03.2022г. вкл.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни

изводи:

Жалбата е подадена от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имащ правен интерес от обжалване на подлежащия на обжалване пред съд акт. Подадена е в законоустановения срок и е процесуално допустима.

Разгледана по същество жалбата е основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и е със съдържанието, предвидено с чл.120, ал. 1 от ДОПК . РА е мотивиран както с изложените в него съображения, както и с РД неразделна част от него. Същият обаче е издаден от некомпетентен орган.

Безспорно е, че ревизираното лице е с постоянен адрес в [населено място], като компетентната ТД, съгласно чл. 8, ал.1, т.3 от ДОПК е ТД на НАП-С., при което актовете по ДОПК, по общото правило на чл.7 ал.1 от ДОПК би следвало да се издадат от органи по приходите от тази дирекция.

Ревизионното производство е образувано и започнало въз основа на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221022006857-020-001/ 23.11.2022 г., връчена по електронен път на 09.12.2022 г., изменена със ЗВР №Р-22221022006857-020-002/01.03.2023 г., двете заповеди издадени от О. Й. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В.. Възложено е извършването на ревизия на Ц. Й. Я. за определяне на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от 23.03.2022 г. до 30.04.2022 г. Срокът за извършване на ревизията е до 09.03.2023 г.

По делото са представени заповеди, които обуславят компетентност на конкретните органи по приходите от ТД на НАП–В. спрямо ревизираното физическо лице, чиято компетентна ТД е ТД на НАП-С.:

Заповед № РД-01-864/04.11.2022г., с която директорът на ТД на НАП-С., посочва сред лицата с функции на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК О. Г. – орган по приходите, възложил ревизията, Заповед № З-ЦУ-ОПР-22/22.08.2022г., издадена на основание чл.12, ал.6 от ДОПК и чл.10, ал.8 и 9 от ЗНАП, с която изпълнителният директор на НАП оправомощава З. Г. - заместник–изпълнителен директор да определя органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал.1 и чл. 8 от ДОПК и при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции със заповед да нарежда служители на 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. Със Заповед № З-ЦУ-1997/04.11.2022г. на основание чл. 12, ал.6 от ДОПК на зам.изпълнителния директор на НАП, са определени органите по приходите, за които не се прилагат правилата на чл.7, ал.1 и чл.8 от ДОПК, като в т.3, ред 21 и 26 са посочени и издателите на обжалвания РА.

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 З., 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 конституционосъобразност 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.1 от ДОПК компетентна териториална дирекция на Националната агенция за приходите относно производствата по този кодекс, освен ако е предвидено друго, е териториалната дирекция по постоянния адрес на физическите 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 регламентация 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 законодателя 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 регламентация 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 физическо лице с постоянен адрес 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., оправомощен от зам.изпълнителния директор на НАП въз основа на Заповед № РД-01-864/04.11.2022г., за което пък зам.изпълнителният директор на НАП е овластен от изпълнителния директор със Заповед № З-ЦУ-ОПР-22/22.08.2022г., 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 № РД-01-864/04.11.2022г. на заместник изпълнителният директор на НАП е предоставена универсална компетентност на поименно посочените в нея служители. Същото правомощия заместника е упражнил по силата на Заповед № З-ЦУ-1997/04.11.2022г. 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 № З-ЦУ-2181/22.11.2022г. 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 № З-ЦУ-1997/04.11.2022г., 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 № З-ЦУ-864/04.11.2022г., и определени от директора на ТД на НАП С. със заповед № РД-01-864 от 04.11.2022г. на основание чл.122 ал.2 т.1 ДОПК.

Със Заповед № РД-01-864/04.11.2022г. 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-2181 от 22.11.2022г. на заместник-изпълнителния директор на НАП, определя конкретни служители измежду тези, за които съгласно горе-посочената заповед от 04.11.2022г. 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-01-864/04.11.2022г. 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 О. Г. е служител на ТД на НАП-В.. По силата на посочената заповед обаче същият 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 визираща 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 посоченият в Заповед № РД-01-864/04.11.2022г. на директора на ТД на НАП – С., О. Г. нито има качеството на орган по приходите в ТД на НАП-С., нито по отношение на него 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-2181/22.11.2022г. 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 управомощаващ акт. В този смисъл същата не може да породи 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.

На жалбоподателя при този изход на спора са дължими своевременно претендираните разноски по представения списък – 6310 лв. за адвокатско възнаграждение, които съдът, съобразно материалния интерес по делото, не намира за прекомерни.

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-22221022006857-091-001/20.04.2023г., издаден от О. Г.-възложил ревизията и М. Б.-ръководител на ревизията, потвърден в оспорената му част на установения резултат по ЗДДС за данъчен период м.03.2022г. с Решение № 887/28.06.2023г. на директор на Дирекция ОДОП при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА Националната агенция по приходите да заплати на Я. Л. Я. от [населено място] с ЕГН [ЕГН], сумата от 6310 лева, представляваща разноски по делото.

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: