

РЕШЕНИЕ

№ 5002

гр. София, 21.07.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 4 състав,
в публично заседание на 17.05.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ирина Кюртева

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **5198** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл.156 и сл.ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление в [населено място], представлявано от Е. Н. П., чрез пълномощника [фирма], представлявано от адв. Д. Б., съдебен адрес: [населено място], [улица] ет.1 срещу Ревизионен акт №Р-22221018007935-091-001/29.07.2020г., издаден от органи по приходите, потвърден с Решение №282/22.02.2021г. на директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП [населено място]. РА се обжалва изцяло, като със същия са установени задължения за данъчен период м.01.2012г. – 31.12.2017г. по ЗКПО в размер на 87 885,89 лв. и лихви за просрочие 50 241,75лв. и по ЗДДС в размер на 6 631,60лв. и лихви за просрочие в размер на 3 530,26 лв.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на РА като постановен при допуснати съществени процесуални нарушения и неправилно приложение на закона. Сочи, че ревизията е продължила по-дълго от срока по чл.114, ал.1 и ал.2 от ДОПК, както и че е излязла извън обхвата на преклузивния срок по чл.109, ал.1 от ДОПК относно задълженията за корпоративен данък(КД) за 2012г. и ДДС за данъчни периоди м.декември 2012г. – м.ноември 2013г. Позовава се на изтекла погасителна давност за посочените задължения. Оспорва фактическите констатации, изложени в РА, които се базират на непризнати за данъчни цели разходи на дружеството, за които се твърди, че не са свързани с дейността му, не са документално обосновани(чл.26, ал.1,т.т.1 и 2 ЗКПО), представляват неправилно начислени амортизации на ДМА(чл.59, ал.1 и 2, чл.52 и чл.54, ал.1 ЗКПО) или са отчетени в нарушение на

счетоводното законодателство(чл.77 от ЗКПО). Твърди, че декларираните приходи на дружеството са формирани от стопанската дейност на дружеството – издаване на вестник „В.“ – месечник с политическа и икономическа информация, отпечатван в България и предназначен за немскоговорящи читатели, като на база постъпилите приходи може обосновано да се предположи, че дружеството извършва разходи, свързани с изготвянето на вестника и разпространението му. Сочи, че изводите относно непризнатите разходи за хонорари са взаимно противоречиви и необосновани, постановени в противоречие с материалния закон. Твърди също, че имотите, заведени като ДМА са използвани за икономическата дейност на дружеството и имат връзка с реализираните приходи. Също така, разходите за ремонт са правилно отчетени като текущ разход, включен във финансовия резултат за годината, когато окончателно е завършен. Жалбоподателят аргументира тезата, че задълженията за КД са определени в противоречие с приложимите материални норми, както и определените задължения за ДДС. Претендира за отмяна на РА и присъждане на сторените разноски.

В съдебно заседание, жалбоподателят се представлява от управителя и от адв. З. Д., която поддържа жалбата и моли да бъде уважена. Претендира за присъждане на сторените по делото разноски, за което представя списък по чл.80 ГПК.

Ответникът - директор на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централно управление на Националната агенция за приходите, [населено място], чрез юрк. Й., оспорва жалбата изцяло, като претендира законосъобразност на РА. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение и прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение.

Подробни съображения страните излагат в представените в срок писмени бележки. В своите бележки жалбоподателят претендира нищожност на оспорения акт, като излага мотиви за липса на компетентност на издателя.

Софийска градска прокуратура, редовно призована, не се представлява и не изразява становище.

Съдът като обсъди доказателствата по делото, взе предвид доводите и възраженията на страните, извърши дължимата проверка по реда на чл.160, ал.2 ДОПК на оспорения акт, приема следното:

Ревизионното производство е започнало с издаването и връчването на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221018007935-020-001/ 18.12.2018 г., връчена по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК на 07.01.2019 г., издадена от В. В. В., на длъжност началник сектор“Ревизии“ в отдел „Ревизии“ в ТД на НАП С., с която е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията на дружеството за вноски за ДОО и УПФ – за осигурители, вноски за ЗО – за осигурители, данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения и ДДС за периодите от 01.12.2012 г. до 31.12.2017 г., както и КД за периодите от 01.01.2012 г. до 31.12.2017 г.

Съгласно чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от датата на връчване тече определеният едномесечен срок за извършване на ревизията, който изтича на 07.02.2019 г.

Със Заповеди за изменение на ЗВР №Р-22221018007935-020-002/ 04.02.2019 г., №Р-22221018007935-020-003/02.04.2019 г. и №Р-22221018007935-020-004/ 22.04.2019 г., издадени от същия орган по приходите- В. В., е продължен срокът за извършване на ревизията до 05.06.2019 г.

Със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221018007935-020-005/05.06.2019 г., издадена

от Р. Г. Я., в качеството на заместник на органа, издал първоначалната ЗВР, съгласно Заповед за заместване №РД-84-2200-555/27.05.2019 г. и въз основа на Заповед №Р-22221018007935-ЗИД-001/ 05.06.2019 г. на изпълнителния директор на НАП, срокът за извършване на ревизията е продължен до 05.12.2019 г.

В. В. В. и Р. Г. Я. са оправомощени да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

На основание чл. 7, ал. 3 от ДОПК, във връзка с преназначаване на В. В. В. на друга длъжност, преписката е иззета и възложена на В. А. В., на длъжност началник сектор в ТД на НАП С., с Решение №1 от 13.02.2020 г., издадено от П. Г. Г., на длъжност началник отдел в ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-80/03.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22221018007935-092-001/ 02.03.2020 г., връчен по електронен път на 20.05.2020 г. Дружеството е упражнило правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и срещу доклада е подадено писмено възражение с вх. №53-00-460#65/ 22.06.2020 г. Възражението е разгледано в мотивите на ревизионния акт и е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22221018007935-091-001/29.07.2020 г., издаден на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК от В. А. В. – орган, възложил ревизията и П. П. Б. - Д., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен на 08.12.2020 г. по реда на чл. 32 от ДОПК.

В хода на ревизията, с цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за определяне данъчните задължения на ревизираното дружество и обезпечаване на необходимите доказателства, са извършени редица процесуални действия, които са подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА, по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени пет броя Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) на 30.01.2019 г., 04.04.2019 г., 08.04.2019 г. и на 05.11.2019 г., с които са изискани търговски и счетоводни документи, свързани с осъществяваната дейност през ревизираните периоди. Представените в отговор документи са взети предвид и обсъдени при издаване на РА. Представените от жалбоподателя доказателства са описани и анализирани подробно в констативната част на РД. В отговор на искането от 05.11.2019 г. не са представени документи и писмени обяснения.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени 57 насрещни проверки на физически и юридически лица, резултатите от които са обективирани в ПИНП и анализирани в констативната част на ревизионния доклад. Извършена е проверка по делегация от ТД на НАП В. Т., офис М., за резултата от която е съставен Протокол №0696952/10.07.2019 г. На дружеството е връчено Уведомление по реда на чл. 124, ал. 1 от ДОПК №Р-22221018007935-113-001/27.03.2019 г., но задълженията, като краен резултат, са определени по общия ред на материалния закон. По реда на чл. 37, ал. 5 от ДОПК е поискана и получена информация от [община], Служба по вписванията – С. и от ИА „Автомобилна администрация“.

В хода на съдебното производство са представени допълнително писмени доказателства от жалбоподателя, разпитани са свидетели и са назначени Съдебно - счетоводна и Съдебно - техническа експертиза, изслушани и приети от съда.

Съдът като съобрази изложеното от страните, прецени доказателствата, формиращи административната преписка и представените в проведените съдебно заседание такива, намира че жалбата е допустима и основателна по следните съображения:

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

От събраните по делото доказателствата съдът констатира, че съставът на органите по приходите, издал оспорения РА, е формиран в противоречие с правилата на материалния закон и ревизионният акт е нищожен като издаден от некомпетентен орган.

Ревизията на жалбоподателя е започнала въз основа на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221018007935-020-001/ от 18.12.2018 г., издадена от В. В. В., на длъжност Началник сектор "Ревизии", Дирекция "Контрол", ТД на НАП С., с която е определено извършването на ревизия от П. Б. Д. –ръководител на ревизията и М. И. Ч..

Правомощията на В. В. В. да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК произтичат от Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. и Заповед №РД-01-818 от 10.05.2019г. на директора на ТД на НАП С..

Съобразно чл. 112, ал. 2, т. 1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, компетентен да издава заповеди за възлагане на ревизия (ЗВР) е органът по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция. Съгласно чл. 6, ал. 3 от Закона за Националната агенция по приходите (ЗНАП) териториалните дирекции установяват публичните вземания за данъци, за задължителни осигурителни вноски и други публични вземания, възложени им със закон, както и обезпечават и събират публичните вземания. Дейността на всяка териториална дирекция се организира и ръководи от териториален директор, в чиято компетентност по аргумент от чл. 11, ал. 1, т. 4 във вр. с ал. 3 ЗНАП се включва правомощието да организира и ръководи възлагането и извършването на проверки и ревизии. В рамките на това правомощие е и установеното в чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК негово задължение да определи орган по приходите, който да възлага ревизии. Нормата на чл. 7, ал. 1 от ЗНАП сочи кои от длъжностите в структурата на НАП са органи по приходите, а правомощията им са регламентирани в чл. 12, ал. 1 от ДОПК.

В Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по т. д. № 10/2016 г. на ВАС изрично е прието, че "за да е налице валидно издаден ревизионен акт в общата хипотеза на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, последният следва да е издаден съвместно от две лица: 1. от органа, имащ качеството на "възложил ревизията", определен за това с акт на директора на компетентната териториална дирекция и 2. от орган по приходите, определен за ръководител на ревизията със заповедта за възлагането на същата. Единият е определен по силата на закона и заповедта на териториалния директор чл. 112, ал. 2, т. 1 във вр. с чл. 119, ал. 2 ДОПК, а другият - от първия, въз основа на заповедта за възлагане на ревизия чл. 113, ал. 1, т. 2 ДОПК.

От разпоредбата на чл. 7, ал. 3 ДОПК следва правилото за неизменност на компетентния орган по приходите за разглеждане и решаване на конкретен въпрос или преписка. Изключението от това правило е изземването на разглеждането и решаването на въпроса/преписката и възлагането им на друг орган. Предпоставките за изземване на производството са изчерпателно изброени-наличие на основания за

отвод или самоотвод и трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения. Правомощието да промени компетентния орган е на определен в закона горестоящ орган, като при действието на чл. 7, ал. 3 ЗНАП правомощието по чл. 7, ал. 3 ДОПК е част от компетентността на изпълнителния и на териториалния директор или на определени от тях служители на агенцията.

В случая, с Решение №1 от 13.02.2020 г., издадено от П. Г. Г., на длъжност началник отдел в ТД на НАП С., за която се сочи в решението, че е оправомощена със Заповед №РД-01-80/03.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., на основание чл. 7, ал. 3 от ДОПК, във връзка с преназначаване на В. В. В. на друга длъжност, преписката е иззета и възложена на В. А. В., на длъжност началник сектор в ТД на НАП С.. В решението са изложени мотиви, че във връзка с преназначаването на В. В. на длъжност началник-сектор „Проверки“, отдел“Проверки“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП [населено място] и ангажираната с това обективна и трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения, а именно изпълнение на правомощията на началник-сектор „Ревизии“, на осн. чл.7, ал.3 ДОПК се изземват правомощията по разглеждането и решаването на процесната преписка, което се възлага на В. А. В. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място], дирекция „Контрол“, отдел“Ревизии“. В решението е посочено, че е налице различие и несъвместимост на новозагатата длъжност от В. В. с упражняване на правомощията по възлагане на ревизионни производства, като се позовава на длъжностната характеристика на началник-сектор „Проверки“, утвърдена със Заповед ЦУ-1327/28.09.2018г. и на длъжността началник-сектор „Ревизии“, утвърдена със Заповед № ЗЦУ-1073/11.10.2012г. Следва да се посочи, че съдът е разпределил доказателствената тежест и е указал на ответника да представи доказателства за компетентността на органа, издал РА, но цитираните в Решение №1 от 13.02.2020 г. заповеди и длъжностни характеристики не са представени.

Съдът споделя направеното възражение от жалбоподателя в писмените бележки, че изземването на преписката е извършено от некомпетентен орган, който не е разполагал с правомощията за това. Съгласно чл. 7, ал. 3 от ЗНАП изпълнителният директор и териториалният директор упражняват правомощията по чл. 7, ал. 3 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс и могат да оправомощават със заповед своите заместници или да определят други служители от агенцията да упражняват техни правомощия. По делото не е представена заповед на изпълнителния директор на ТД на НАП, с която П. Г. да е оправомощена и с правомощия по чл. 7, ал. 3 от ДОПК, поради което изземването на преписката с Решение №1 от 13.02.2020 г., издадено то П. Г. – началник – отдел“Ревизии“ в дирекция“Контрол“ при ТД на НАП С. изхожда от некомпетентен орган.

Освен изложеното, анализът на чл. 7, ал. 3 от ДОПК в приложимата редакция (ДВ, бр. 105 от 29.12.2005 г.) налага извод, че възможността за изземване на правомощия от един орган и предоставянето им на друг е предвидена само при конкретни хипотези, изчерпателно посочени в разпоредбата – когато са налице основания за отвод или самоотвод, както и в случаите на трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения.

В конкретния случай като основание за изземването на преписката в Решение от 23.01.2020 г. е посочено преназначаване на В. В. довело до трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения. Това обстоятелство обаче не може да обоснове приложение на разпоредбата на чл. 7, ал. 3 от ДОПК, тъй като, на първо

място, е необходимо трайната невъзможност, пречатваща изпълнението на служебните задължения по смисъла на чл.7 ал.3 от ДОПК, да е налице към датата на издаването на акта за изземване на компетентността, в случая към 13.02.2020г. (в този смисъл Решение № 18 от 03.01.2020 г. по адм. д. № 8637/2019 на ВАС), което не е доказано от ответната страна, чиято е доказателствената тежест за това обстоятелство.

Промяната по отношение работното място на В. В., видно от посоченото в решение №1/13.02.2020г., не обосновава наличието на трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения към датата на издаване на акта по чл. 7 ал. 3 от ДОПК. Съобразно посоченото в решението, без да е представена заповед за преназначаване, новата длъжност на В. В. е началник сектор „Проверки“, И. П., отдел „Проверки“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП [населено място]. Съгласно чл.7, ал.1, т.3 от ЗНАП заемащите длъжността „началник сектор“ са органи по приходите. Преназначаването на В. В. В. е извършено в същата ТД на НАП- [населено място], с И.- П. и е налице промяна на длъжността- от Началник сектор“Ревизии“ в Началник сектор“Проверки“, като същата е продължила да има компетентност на територията на ТД на НАП- [населено място] и изнесеното работно място не води до отпадане на компетентността на В. В. В., нито пък е налице отпадане на качеството на орган по приходите. Напротив същата е продължила да бъде орган по приходите. Наред с това - дори и при промяна на териториалната компетентност на органа по приходите, разпоредбата на чл. 7, ал. 4 ДОПК сочи, че производството се довърша от органа, който го е започнал.

Тълкуването на нормата на чл.7, ал.3 ДОПК в съдебната практика на ВАС е непротиворечиво, че наличието на трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения трябва да се изследва конкретно за всеки конкретен случай. (вж. решения по адм.д. №№ 3014/2020; 4224/2020; 6435/2020; 5741/2021г.). Само по себе си, преназначаването на органа по приходите, възложил ревизията, като държавен служител на друга длъжност в същата дирекция, отдел и сектор, не е достатъчно, за да се приеме за доказан спорният факт, без данни за обема и характера на служебните задължения на двете длъжности. В случая не са ангажирани доказателства към датата на издаването на Решението по чл. 7, ал. 3 от ДОПК да е на лице "трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения", която хипотеза е посочена в решението, защото промяната в заеманата длъжност, без да е налице загуба на качеството на орган по приходите от страна на В. В. В. не води до трайна фактическа невъзможност за изпълнение на служебните задължения, като се има предвид, 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.

За обратния извод не може да се черпят аргументи и от новата редакция на чл.7, ал.3 ДОПК, в сила от 01.01.2021г., в която е добавена хипотеза, допускаща изземване на ревизионната преписка при „невъзможност (за изпълнение на служебните задължения), произтичаща от промяна в длъжността на органа по приходите, съответно публичния изпълнител, водеща до отпадане на компетентността.“ . Промяната в длъжността на органа следва да води до отпадане на компетентността на приходния орган за

извършване на определените действия, каквито доказателства не са ангажирани от ответника. Само тогава промяната в длъжността ще бъде основание за изземване на преписката.

След като решението за изземване на конкретната преписка от първоначално определения ръководител на ревизията 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 ръководител на ревизията въз основа решението за изземване на правомощия, не притежава съответната материална компетентност. Актът 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.

Съгласно разпоредбата на чл. 160, ал. 5 ДОПК (Нова - Д. В., бр. 105 от 2020 г., в сила от 01.01.2021 г.), при обявяване на ревизионен акт за нищожен от съда се прилага чл. 173, ал. 2 АПК. В чл. 173, ал. 2 АПК е предвидено, че извън случаите по ал. 1, както и когато актът е нищожен поради некомпетентност или естеството му не позволява решаването на въпроса по същество, съдът изпраща преписката на съответния компетентен административен орган със задължителни указания по тълкуването и прилагането на закона. Визираната разпоредба на чл. 160, ал. 5 ДОПК е процесуална и поради липсата на изрична преходна разпоредба в ДОПК, следва да бъде приложена от деня на влизането ѝ в сила - 01.01.2021 г. спрямо всички висящи спорове. Въз основа на горното административната преписка следва да бъде изпратена на компетентния орган по приходите при ТД на НАП [населено място], който да съобрази при произнасянето си дадените по-горе указания по тълкуването и прилагането на закона. (Решение №3411/11.04.2022г. по адм.дело №6876/2021г. на ВАС, Осмо отделение).

При този изход от процеса на жалбоподателя следва да се присъдят разноски в размер на 2867,60лв. ,съгласно списък по чл.80 от ГПК , които реално са направени. Съдът намира за неоснователно възражението за прекомерност на адвокатското възнаграждение, чийто размер е съобразен с минималния размер по Наредба №1.

Водим от горното, съдът

РЕШИ:

ОБЯВЯВА, по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление в [населено място], представлявано от Е. Н. П., чрез пълномощника [фирма], представлявано от адв. Д. Б., съдебен адрес: [населено място], [улица] ет.1, ЗА НИЩОЖЕН, поради некомпетентност, Ревизионен акт №Р-22221018007935-091-001/29.07.2020г., издаден от В. А. В. – орган, възложил ревизията и П. П. Б. - Д., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. - ръководител на ревизията., потвърден с Решение №282/22.02.2021г. на директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП [населено място]

ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" – С. при ЦУ на Националната агенция за приходите да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК] със

седалище и адрес на управление в [населено място], представлявано от Е. Н. П. сумата 2 867,60лв. – разноси по делото.

ИЗПРАЩА административната преписката на началник сектор "Ревизии" при ТД на НАП [населено място], който следва да съобрази съдържащите се в мотивите на настоящия съдебен акт задължителни указания по тълкуването и прилагането на закона.

Решението подлежи на обжалване пред ВАС в 14-дневен срок от съобщението на страните.

СЪДИЯ: