

Казус: № 8

Производството е образувано по касационни жалби на "М" ООД и на директора на дирекция "ОУИ" - гр.П против решение на АС-гр.П. по адм.д. №XXX/2009 год., което е било постановено при следната фактическа обстановка:

С АПВ от 02.11.06 г. данъчен орган при ТДД гр.Х. е приключил проверка, при която на "М" ООД е възстановен надвнесен ДДС в размер на 20 000 лв. по СД, като обхватът на проверката е за данъчни периоди м. юли и м. септември 2006 г., като актът е влязъл сила.

Със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) от 23.12.08 г. със срок за провеждане-три месеца, който не е бил удължаван, издадена от началник сектор "Ревизии и проверки" при ТД на НАП – гр.Х, е възложена ревизия на дружеството по прилагане на отменения и действащия ЗДДС за периодите като ревизията е била с обхват във времето от 01.01.2006 год. до 31.12.2007 год. Ревизията е установила, че жалбоподателят е изпълнил за 2006 г. две поръчки за доставка на услуги, за което е издал данъчни фактури, които са били предмет на АПВ. За проверявания период от 2007 год. органът е отказал възстановяването на ДДС по две фактури за доставка на стоки от по 120 000 лева, всяка с начислен данък. Ревизионният акт (РА) от 19.03.2009 г., е издаден от орган по приходите в ТД на НАП град Х. и потвърден при обжалването му по административен ред с решение 07.05.2009 г. на директора на дирекция "ОУИ" - гр.П. Ревизионният доклад е бил подписан на 16.03.2009 год. само от двама от членовете на органа по приходите, като третият участник е бил в платен годишен отпуск. Ревизионният акт е бил издаден на 19.03.2009 год.

С атакуваното решение първоинстанционният съд е потвърдил валидността на оспорения ревизионен акт в частта за данъчно задължение,

Михаил Иванов
17.02.2010

за което има влязъл в сила Акт за публично вземане (АПВ), каквото е било едно от възраженията на жалбоподателя. Съдът е приел, че специалният ред за изменение на задължения за данъци е неприложим, тъй като в случая няма влязъл в сила ревизионен акт, а е налице АПВ.

В останалата част жалбата е била уважена, като съдът е приел възраженията на жалбоподателя, отнасящи се до издадените от него фактури през 2007 год. Последният е представил доказателства за издаден данъчен документ, в който е посочил данъка на отделен ред, включил е размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период в справка-декларацията за този данъчен период и е посочил първия документ в дневника за продажбите за съответния данъчен период. С оглед на тези доказателства, съдът е приел, че е без значение приетото от данъчния орган, че търговецът не е представил доказателства за реални доставки по фактурите от 2007 год., тъй като не е разполагал с кадрова и техническа обезпеченост за изпълнението им, обстоятелство, което дружеството не е оспорило и в хода на съдебното производство.

Съдът е отхвърлил и възраженията на дружеството за нищожност на РА поради неподписване на РД от всички участници в ревизията, т.к. същият представлява част от процеса по изготвяне на административния акт и не влияе на крайното волеизявление.

В касационната жалба на търговеца се твърди, че наличието на влезли в сила АПВ е пречка установените впоследствие данъчни задължения по тези данъчно-облагаеми сделки да бъдат изменени по общия ред, предвиден в глава XV на ДОПК. Дружеството отново претендира нищожност на ревизионния акт и с оглед факта, че ревизионният доклад не е бил подписан от всички членове на органите по приходите, съставили доклада, каквото възражение е направило и пред първата съдебна инстанция.

Вторият касационен жалбоподател, твърди че решението на първоинстанционният съд страда от пороците на чл.209, т. 3, от АПК, същото е неправилно, като постановено в нарушение на материалния закон и необосновано в отменителната му част, поради отсъствие на законовите предпоставки за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит.

1. Кои данъчни задължения на търговеца следва да бъдат признати като дължими?
2. а.) Кога един административен акт е нищожен и кога унищожаем?
б.) Правилно ли е приетото от първоинстанционния съд относно валидността на ревизионния акт, с оглед направените възражения от жалбоподателя по спазване на процедурата по изготвяне на ревизионния доклад и възможността за извършване на ревизия по отношение на влязъл в сила АПВ?
3. Какво следва да е решението на ВАС по всяка от касационните жалби?

Решение на казус от изпита за ВАП от 17.07.2013:

1. Относно издадените през 2007 год. фактури, търговецът не е представил доказателства за реално изпълнение на облагаемата сделка по смисъла на чл.68, ал.1 и отсъствието на отрицателните предпоставки по чл.70, ал.5 от ЗДДС. Наличието на реално доставена стока или услуга по смисъла на чл.6 или чл. 9 от ЗДДС е предвидено като изискване за възникване право на данъчен кредит в разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, съдържаща легалното определение, според което данъчен кредит е сумата от начислен данък по този закон на регистрирано лице за получена от него стока или услуга по облагаема доставка, която лицето има право да приспадне. Според чл. 12 от ЗДДС облагаеми доставки са всички доставки на стоки и услуги, когато са извършени от данъчно задължено лице и с място на изпълнение на територията на страната, а данъчно събитие по чл. 25 от ЗДДС представлява доставката на стоки или услуги. Следователно, наличието на реално осъществена доставка е предпоставка да възникване право на данъчен кредит и изпълнението ѝ следва да бъде проверено, за да бъде направена преценка дали ревизирият субект има право на приспадане на данъчния кредит, който е декларирал в подадената справка-декларация.

2.а. Унищожаемост и нищожност:

Нарушаването на изисквания за законосъобразност на административните актове по чл.146 от АПК води до тяхната недействителност. Недействителността е родова категория, а видовете ѝ са нищожност и унищожаемост.

За да бъде нищожен административният акт той трябва да бъде засегнат от особено тежък порок, който да прави невъзможно и

недопустимо оставането му в правната действителност. Нарушението трябва да е особено съществено, изразяващо се в обективно несъответствие между издадения административен акт и предписанията на закона.

Именно тежестта на допуснатата незаконосъобразност при издаването на административния акт е основният разграничителен критерий между нищожните и унищожаемите административни актове. Преценката на степента на тежест на порока е винаги с оглед конкретните обстоятелства относно допуснатата незаконосъобразност на акта. В този смисъл е тълкувателно решение №5/2010 год. на ОСК на ВАС и ТР №2/1991 год. на ОСГК на ВС.

Нищожният административен акт не поражда целените правни последици за адресатите си, но тъй като създава правна привидност, че съществува, при констатиране на основание за нищожност, съдът прогласява тази нищожност, дори в подадената жалба срещу акта да липсва такова искане (чл.168, ал.2 от АПК.). Нищожността може да бъде оспорена без ограничение във времето.

Унищожаемият административен акт страда от съществени пороци и може да бъде оспорен в определения от закона срок.

2. б. При наличието на влезли в сила АПВ, установените правоотношения - признати права на прихващане или възстановяване в следствие на установени преди това задължения, могат да бъдат изменяни само по специално предвидения за това ред по чл. 133 и чл.134 от ДОПК. По настоящото дело този ред не е бил спазен, тъй като ЗВР е издадена от некомпетентен орган, което има за последица нищожност на РА в тази му част. Заповедта за възлагане на ревизия не е издадена от териториалния директор, съгласно разпоредбата на чл. 134, ал. 1 ДОПК. Допуснатият порок не може да се валидира с последващи процесуални действия и не може да бъде отстранен. РА е нищожен поради липса на материална

компетентност на издалия го орган. В този смисъл е и ТР № 1/2012 год. на ОСК на ВАС. Съдът не е взел под внимание, че от значение за правилното решаване на повдигнатия спор е обстоятелството, че процесният АПВ е издаден преди изменението на чл. 129, ал. 3 ДОПК- (Доп. - ДВ, бр. 108 от 2007 г.). С оспореният РА частично са установени задължения за данъчен период, който е бил проверяван във връзка с издаването на влезлия в сила АПВ. В настоящата хипотеза РА трябва да бъде съобразен с влезлия в сила АПВ, защото той е данъчен акт и е стабилен административен акт. Изложените в първоинстанционното решение съображения са относими само към случаите, при които АПВ са издадени след изменението на чл. 129, ал. 3 ДОПК, доп. - ДВ, бр. 108 от 2007 г.).

Посоченото от дружеството нарушение на процедурата по подписване на ревизионния доклад по реда на чл.117, т.10 от ДОПК не е съществено по чл.146, т.3 от АПК. Липсата на подпис на третия съставител, отсъствал поради отпуск при съставянето на доклада и връчването му, не опорочава валидността на констатациите в ревизионния доклад, направени от останалите му колеги, които са извършили ревизията. Ревизионният доклад не би бил валиден, ако беше подписан само от един от тримата ревизори, извършили ревизията, но с два подписа е ясно изразена волята им да потвърдят изложените в него констатации. Последният не се отразява на крайния акт на административния орган, обективиран в ревизионния акт.

3. Налице е отменително основание по чл. 209, т. 3, предложение първо от АПК, поради което решението, в частта за признато данъчно задължение за 2006 год. при влязло в сила АПВ, трябва да бъде отменено, след което да се прогласи нищожността на РА в тази му част. В останалата част съдебното решение следва да се отмени и се отхвърли жалбата на дружеството, по съображенията изложени в т.1 от отговорите.