

РЕШЕНИЕ

№ 2109

гр. София, 29.03.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 43
състав**, в публично заседание на 06.03.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Весела Цанкова

при участието на секретаря Десислава В Симеонова, като разгледа дело номер **6261** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от ДОПК.

Образувано е по жалба на „Ревю“ ООД, със седалище и адрес на управление [населено място],[жк][жилищен адрес] представлявано заедно и поотделно от управителите З. В. В. и П. Б. А., чрез ЕАД „Калоян Москов“, представлявано от адв. К. П. М., със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], [улица], срещу Ревизионен акт № Р - 22221922003546 – 091 – 001/04. 01. 2023 г., издаден от С. С. А., орган, възложил ревизията и А. Д. С., ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 411/03. 04. 2023 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С..

С ревизионния акт са установени задължения по ЗДДС за данъчни периоди юни, юли, август и ноември 2017 г., от месец април 2018 г. до месец ноември 2018 г. включително, от месец февруари 2019 г. до месец октомври 2019г. включително и за месец януари 2020 г. в размер на 44 925. 87 лева главница и 18 516. 40 лева лихви, в резултат от отказано право на приспазване на данъчен кредит по фактури, издадени от „Ел Зет Трейдинг“ ЕООД, „Вени Види Вици Билдинг“ ЕООД и „Макс Март и Ко“ ЕООД. Установени са и задължения по ЗКПО за 2017 г., 2018 г. и 2019 г. в размер на 21 086. 91 лева главница и 7033.04 лева лихви.

С жалбата се иска обявяване на ревизионния акт за нищожен, алтернативно се иска отмяната му като незаконосъобразен. Правят се възражения, че ЗВР, РД, РА не са подписани с квалифицирани електронни подписи. Твърдят се съществени нарушения на процесуалните правила. При връчване на РД не са връчени всички описани в него доказателства, а само опис на същите. Това е ограничило правото на защита на

ревизираното лице по чл. 117, ал. 4 от ДОПК. Относно непризнатото право на данъчен кредит се посочва, че няма законово основание за отказ. Доставките са осъществени от издателите на фактурите, последващата им deregистрация по ЗДДС не може да се противопоставя на ревизираното лице, което не може да упражнява контрол върху доставчиците. Приходната администрация не е доказала хипотеза на данъчна измама, жалбоподателят е добросъвестен получател по реално осъществена облагаема доставка и не следва да бъде санкциониран с отказ на право на данъчен кредит. Оспорва се и начисляването на задължения по ЗКПО в резултат от непризнаване на разходите по фактурите, по които е прието, че не са осъществени реални доставки на стоки и услуги. Представени си писмени бележки. В тях са допълнени аргументите за нищожност на ревизионния акт с липса на териториална компетентност на органите по приходите, които са го издали. Възложителят на ревизията и издател на ЗВР, както и ръководителят на ревизията, заедно издатели на РА са служители на ТД на НАП – В.. Не са изложени мотиви, нито са представени доказателства, каква е необходимостта по смисъла на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, която налага органи по приходите от друга териториална дирекция, различна от тази по чл. 8 от ДОПК да извършват ревизия на лицето, чийто адрес се намира в С.. Позовава се на практика на ВАС на РБ по адм. дело №5508/2023г., 6952/2023 г., 6767/2023 г., 7618/2023 г., 7024/2023 г., 7761/2022 г. Направено е искане за присъждане на разноски.

Ответникът – Директорът на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С., чрез юрисконсулт М., прави искане за отхвърляне на жалбата като неоснователна и недоказана. Поддържа мотивите в потвърдителното решение. Счита, че квалифицираните електронни подписи са валидни, за което са представени удостоверения по делото. Претендира разноски, съобразно материалния интерес.

Съдът, въз основа на представените по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р – [ЕГН] – 3546 – 020 – 001/13. 07. 2022 г., издадена от С. С. А., на длъжност началник на сектор при ТД на НАП – В. е възложено извършване на ревизия на „Ревю“ООД за установяване на задължения за корпоративен данък за периода от 01.01. 2017 г. до 31. 12. 2019 г. и за ДДС за периода от 01. 06. 2017 г. до 31.01.2020г. Срокът за приключване на ревизионното производство е удължен със Зповед Р – 22221922003546 . – 020 – 992/17. 10. 2022 г., издадена от С. С. А..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р – 22221922003546 – 092 – 001/02. 12. 2022 г. Срещу констатациите в ревизионния доклад не е подадено възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с Ревизионен акт № Р - 22221922003546 – 091 – 001/04. 01. 2023 г., издаден от С. С. А., орган, възложил ревизията и А. Д. С., ръководител на ревизията.

При обжалване по административен ред ревизионният акт е потвърден с Решение № 411/03. 04. 2023 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП.

В хода на ревизионното производство са извършени процесуални действия, описани в констативната част на ревизионния доклад. Изискани са доказателства от задълженото лице, както и такива от трети лица. Извършени са насрещни проверки на доставчиците. Събрани са данни от информационната система на НАП.

Ревизиращите са приели, че не са налице предпоставките по чл. 68, ал.1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във вр. с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС и чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, а именно не

е доказано реалното извършване на доставки по фактурите, издадени от „Ел Зет Трейдинг“ ЕООД, „Вени Види Вици Билдинг“ ЕООД и „Макс Март и Ко“ ЕООД. Поради непризнаване на доставките за реално извършени е направено преобразуване на счетоводния финансов резултат на жалбоподателя за 2017 г., 2018 г. и 2019 г., на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО във вр. с чл. 10, ал.1 от ЗКПО. Разходите по фактурите не са признати за документално обосновани. Разходите по фактурите не са признати и на основание чл. 16, ал.2, т. 4 във вр. с ал. 1 от ЗКПО.

В хода на съдебното производство са приети доказателствата от административната преписка.

Дадени са указания на жалбоподателя, че следва да ангажира доказателства във връзка с твърденията си в жалбата.

Прието е заключение на съдебно – техническа експертиза, което съдът кредитира като неоспорено от страните, обективно и обосновано. Вещото лице дава заключение, че след извършен оглед на място на търговски обект „Бирария“, намиращ се в [жк], между улиците „Св. Т. Търновски“, „Г.“ и „П.“ е установено, че на място е изпълнен търговски обект от павилионен тип, по документи 99.88 кв.м. и покрита тераса от 28.50 кв. м.

По данни от кадастралната карта имотът е публична общинска собственост и е с площ от 618 кв. в. Търговският обект е ограден от всички страни по имотна граница с метална прозирна ограда, монтирана върху бетонов ивичен фундамент. Покрай оградата са засадени растителни видове. Свободната част от имота е разделена на зони посредством декоративно озеленяване. Озеленяването е около 100 м. Във високата част на покрива на заведението е изпълнен „оберлихт“ – остъкляване, представляващо горно осветление. Видимо заведението е реновирано. Външните дървени облицовки тип „ламперия“ са с площ около 90 кв.м., вътрешните облицовки с ламперия по стени са с площ около 40 кв.м. Таванът на залата за хранене също е изпълнен с ламперия с приблизителна площ от около 85 кв. м. Облицовки по колони с ламперия – 25 кв. м. , облицовка на бар плот – 8 кв. м. Стрехи с дървена обшивка – около 100 кв. м.

Покривът е видимо ремонтиран с нови улуци и водосточни тръби. В частта при кухнята /барът/ е изпълнена междинна конструкция на височина около 2.30 м. от пода, над която е обособено малко помещение за склад. Подът и таванът на помещението са изпълнени с водоустойчив шперплат. Изпълнена е и изолация от фибран. Изолация от фибран е изпълнена и в инсталационното помещение. Преградните стени между санитарните възли и към офиса са изпълнени с гипскартон. В залата за хранене на южната фасадна стена е изпълнена каменна облицовка до покрива. Площта на облицовката е около 22 кв. м.

Вещото лице е дало заключение, че периодът, в който са изпълнявани ремонтните дейности е от 01. 06. 2017 г. до 31. 07. 2019 г. Общо стойността на описаните СМР по фактури, съобразени с изпълнението на място е 115 269 лева без ДДС.

От огледа на място е установено, че СМР, подобни на описаните във фактурите, издадени от „Ел Зет Трейдинг“ ЕООД, „Вени Види Вици Билдинг“ ЕООД и „Макс Март и Ко“ ЕООД са изпълнени в рамките на търговския обект.

Дейностите, описани във фактурите, издадени от „Ел Зет Трейдинг“ ЕООД, свързани с разнос на флаери и маркетингово проучване са извън компетентността на вещото лице и заключението на експертизата.

Прието е заключение на съдебно – счетоводна експертиза, което съдът кредитира.

Вещото лице дава заключение, че фактурите, издадени от „Ел Зет Трейдинг“ ЕООД, „Вени Види Вици Билдинг“ ЕООД и „Макс Март и Ко“ ЕООД са осчетоводени в хронологичните регистри на синтетичните и аналитични счетоводни сметки и в дневниците за покупки на „Ревю“ ООД. По отношение на отразяването в дневниците за продажби на продавача, вещото лице дава заключение, че „Ел Зет Трейдинг“ ЕООД не е декларирало по ЗДДС продажби към „Ревю“ ЕООД. „Вени Види Вици Билдинг“ ЕООД е декларирало данни по ЗДДС до м. 06. 2016 г. , а „Макс Март и Ко“ ЕООД е deregистрирано по ЗДДС на 28.05.2018 г. Стойността по фактурите с включено ДДС са платени в брой, към тях са приложени фискални касови бонове. Закупените стоки от „Макс Март и Ко“ЕООД са осчетоводени по счетоводна сметка 304 – Стоки, но не може да се отговори дали са реализирани и дали са предмет на последващи облагаеми доставки. Вещото лице е констатирало увеличение на приходите за 2018 г. спрямо 2017 г. с 49.44%, а за 2019 г. увеличение спрямо 2018 г. с 13. 60%.

При така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи:

Жалбата е подадена в преклузивния 14 - дневен срок по чл. 156 от ДОПК, от лице, което има правен интерес от оспорване и срещу подлежащ на оспорване пред съд акт, поради което е допустима.

Разгледана по същество, жалбата е основателна. Ревизионният акт е нищожен, поради липса на териториална компетентност.

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

Процесният ревизионен акт е издаден от С. С. А., орган, възложил ревизията и А. Д. С., ръководител на ревизията.

Заповедта за възлагане на ревизията и Заповедта за изменение на заповедта за възлагане на ревизията са издадени от С. С. А., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ при Териториална дирекция В.. Ръководителят на ревизията А. Д. С. заема длъжността главен инспектор по приходите в ТД на НАП – В..

Със Заповед № 3 - ЦУ – 753/05. 05. 2022 г. на зам. изпълнителния директор на НАП, на основание чл. 12, ал. 6 от ДОПК за органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал.1 и чл. 8 от ДОПК са определени служители от териториални дирекции, включително и органи по приходите от ТД на НАП – В., конкретно С. С. А., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ при Териториална дирекция В. и А. Д. С., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП – В..

Въз основа на тази заповед, на основание чл. 11, ал. 3 от ЗНАП във вр. с чл.112, ал.2, т. 1 от ДОПК, директорът на ТД на НАП – С. е издал Заповед РД-01 – 245/05. 05. 2022 г., с която е разпоредил функциите на компетентен орган по чл. 112, ал.2, т.1 от ДОПК, считано от 05. 05. 2022 г. да се изпълняват от посочените в заповедта служители (органи по приходите), за които, съгласно Заповед № 3 –ЦУ – 753/05. 05. 2022 г. на заместник изпълнителния директор на НАП не се прилагат правилата на чл. 7, ал.1 и чл. 8 от ДОПК. В списъка е С. С. А., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – В..

Със Заповед № 3 – ЦУ – 1286/13. 07. 2022 г. на зам. изпълнителния директор на НАП, на основание чл. 10, ал. 9 от ЗНАП е разпоредено служителите на ТД на НАП, посочени в Заповед № 3 – ЦУ – 753/05. 05. 2022 г., да осъществяват производства по

данъчно – осигурителен контрол по отношение на лицата, посочени в приложение към заповедта, за които компетентна териториална дирекция, съгласно чл. 8 от ДОПК е ТД на НАП – С.. Разпоредено е контролните производства да бъдат възложени от началниците на сектори, посочени в Заповед с № 3 – ЦУ – 753/05. 05. 2022 г. и определени от директора на ТД на НАП С. със Заповед № РД – 01 – 245/05. 05. 2022 г. Към заповедта е приложен списък, в който е включен жалбоподателя „Ревю“ ООД, за когото е посочено, че териториалната дирекция на задълженото лице е ТД на НАП – С., а определеният екип за възлагане и извършване на ревизията е ТД на НАП– В..

Съгласно чл. 6, ал. 1 от Закона за Националната агенция за приходите /ЗНАП/, агенцията се състои от централно управление и териториални дирекции. Всяка териториална дирекция се организира и ръководи от териториален директор, който упражнява предоставените му правомощия в нейните пространствени предели. Към териториалния обсег на компетентната териториална дирекция препраща и нормата на чл. 7, ал. 1 ДОПК, установяваща компетентността на органа по приходите от компетентната териториална дирекция, да издава актовете по този кодекс. Сред тези актове е и заповедта за възлагане на ревизии /ЗВР/, с която по силата на чл. 112, ал. 1 ДОПК се образува ревизионното производство. Съгласно чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК, заповедта за възлагане на ревизия се издава от орган по приходите, определен от териториалния директор, която, за да бъде правопораждащ данъчноревизионното правоотношение юридически факт, следва да е издадена от компетентен орган. Разпоредбата на чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК сочи, че ревизия може да се възлага от органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция, а съобразно чл. 7, ал. 1 ЗНАП органи по приходите са: изпълнителният директор на НАП и неговите заместници, териториалните директори и техните заместници; директорите на дирекции, началниците на отдели и сектори и служителите, заемащи длъжност "държавен експерт по приходите", "държавен инспектор по приходите", "главен експерт по приходите", "старши експерт по приходите", "експерт по приходите", "главен инспектор по приходите", "старши инспектор по приходите" и "инспектор по приходите". След като първичната материална компетентност на орган по приходите е придобита по нормативен път в териториалния ѝ обхват по чл. 7, ал. 1 ДОПК, то не е допустимо пространствените ѝ предели да се разширяват извън обхвата на териториалната дирекция. Съответна на този принцип е и уредбата на чл. 8, ал. 1 от ДОПК, обвързваща компетентността на органите по приходите за издаване на актове по кодекса с компетентната териториална дирекция, която за местните физически лица, е тази по постоянния им адрес. От съответната компетентна териториална дирекция следва да бъде и органът, натоварен от териториалния директор по реда на чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК с правомощието да възлага ревизии, както и определените от него със ЗВР ревизиращи органи по приходите и ръководител на ревизията /чл. 113, ал. 1, т. 2 ДОПК/. Изключение от това правило се предвижда в разпоредбата на чл. 112, ал. 2, т. 2 от ДОПК, според която 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. В цитирания чл. 112, ал. 2, т. 2 от ДОПК обаче няма нормативно предвидена възможност това правомощие да се делегира на друг орган по приходите, различен от посочените.

От доказателствата по делото се установява, че началото на ревизията е поставено със

Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221922003546 – 020 – 001/13. 07. 2022 г., връчена по електронен път на 18.07.2022 г., изменена със заповед за изменение на заповед възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р-22221922003546 – 020 – 002/17. 10. 2022 г., издадени от С. С. А., на длъжност началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП В.. За доказване компетентността на възложителя на ревизията е представена заповед № 3 - ЦУ - 753 от 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 в т. 2 са вписани имената на възложителя на ревизията и ревизиращия екип, които са служители на ТД на НАП В.. Съгласно приложението към заповед №3-ЦУ-1286/13. 07. 2022 г. на зам. изпълнителния директор на НАП, служители на ТД на НАП - В. следва да извършат контролното производство на „Ревю“ООД за което компетентна дирекция е ТД на НАП - С.. Така възложеното ревизионно производство приключва с издаването на ревизионен акт от органи по приходите на ТД на НАП - В..

Съгласно разпоредбата на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, 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. Разпоредбата на чл. 12, ал. 6 от ДОПК 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. Правомощията на органите по приходите по ал. 2 се осъществяват на територията на цялата страна независимо от компетентността по чл. 8. В случая контролното производство е възложено със ЗВР, издадена от началник сектор "Ревизии" при ТД на НАП - В., оправомощена от зам. изпълнителния директор на НАП по силата на заповед № 3-ЦУ- 753 от 05. 05 .2022 г. В случая обаче в цитираната заповед липсват мотиви, нито са представени доказателства, каква точно е необходимостта по смисъла на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, която налага органи по приходите от друга териториална дирекция, различна от тази по чл. 8 от ДОПК да извършат ревизия на лицето, чийто адрес се намира в [населено място]. Това налага извод, че заповедта е издадена без да са налице законовите предпоставки за това . Още повече делегирането на такива правомощия от заместник изпълнителния директор към орган по приходите от териториална дирекция, която не е териториално компетентна спрямо ревизираното лице противоречи и на нормата 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. Ето защо 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.

В случая не се установява наличието на предпоставките по чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, а именно необходимост ревизията да бъде извършена от органи по приходите от териториална дирекция, различна от тази по седалището на лицето, предвид което органите по приходите, извършили ревизията и издали ревизионния акт, не са били териториално компетентни да извършат ревизията, нито са били надлежно овластени, тъй като заместник изпълнителния директор не е имал нормативно призната възможност да делегира такива правомощия. Изложеното има за последица нищожност на ревизионния акт, тъй като е издаден от некомпетентни органи по приходите от ТД на НАП - В..

С оглед изложеното, жалбата е основателна и следва да се прогласи нищожността на ревизионния акт.

В този смисъл е и съдебната практика, посочена от жалбоподателя, както и актуалната практика на ВАС на РБ, например по адм. дело № 6611/2023 г., адм.дело № 6767/2023 г. на ВАС на РБ.

При този изход на правния спор е основателно искането за заплащане на разноски на жалбоподателя в размер на 8970 лева, от които 50 лева държавна такса, 8000 лева договорено и платено адвокатско възнаграждение, 920 лева възнаграждения на вещите лица.

Воден от горното, съдът

РЕШИ:

ОБЯВЯВА ЗА НИЩОЖЕН Ревизионен акт № Р - 22221922003546 – 091 – 001/04. 01. 2023 г., издаден от С. С. А., орган, възложил ревизията и А. Д. С., ръководител на ревизията, потвърден с Решение №411/03. 04. 2023 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП– С., с който са установени задължения на „Ревю“ ООД по ЗДДС в размер на 44 925. 87 лева главница и лихви в размер на 18 516. 40 и задължения по ЗКПО в размер на 21086. 91 лева главница и 7033.04 лева лихви.

ОСЪЖДА Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП да заплати на „Ревю“ООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [жк], [жилищен адрес] представлявано от управителите З. В. В. и П. Б. А. направените по делото разноски в размер на 8970.00 /осем хиляди деветстотин и седемдесет/ лева.

ИЗПРАЩА административната преписка на компетентната дирекция - ТД на НАП С. за възлагане на нова ревизия на „Ревю“ ООД за установяване на задълженията по ЗДДС и ЗКПО.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България, в 14 - дневен срок от съобщението.

СЪДИЯ: