

РЕШЕНИЕ

№ 12194

гр. София, 17.07.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 2 състав, в
публично заседание на 25.04.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгения Иванова

при участието на секретаря Ива Лещарова, като разгледа дело номер **7134** 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 „Био Трейд Енерджи“ ООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], партер, чрез адв. С. Ж. срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221422003628-091-001 от 08.03.2023 г., издаден от Д. И. В. - орган, възложил ревизията, и Д. Ж. Й. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 678 /25.05.2023г. на Директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП, с който на жалбоподателя, за данъчни периоди от м. 08.2017г до м.11.2017г; от м.03.2018г до м.05.2018г; м.09.2018г; м.10.2018г; от м.06.2019г до м.11.2019г; м.01.2020г; от м.03.2020г до м.03.2021г; м.05.2021 и м.06.2021г е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер 166936.44лв ДДС и 66746.60лв лихви. Посочва се в жалбата, че ревизионният акт е незаконосъобразен, тъй като е издаден при съществени процесуални нарушения и в несъответствие с материалния закон. Анализира поотделно всяка една доставка, обективирана във фактурите, по които е отказан дан.кредит и оспорва извода направен от органа по приходите, че липсват предпоставките за признаването му, съгл.чл.68 ал.2 от ЗДДС. Цитира съдебна практика решение С-314 /17; С-324 /11 и счита, че е налице нарушаване на данъчния неутралитет, поради различното третиране на доставката от гледна точка на доставчика и на получателя. Подробно анализира всяка една непризната доставка по доставчици и намира, че доколкото не е установено от органа по приходите умишленото му участие в дан.измама, то няма основание за непризнаване на дан.кредит по тези доставки. 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 направото на ДК било напълно незаконосъобразно. Искане се отмяна на / № Р-22221422003628-091-001 от 08.03.2023 г., издаден от Д. И. В. - орган, възложил ревизията, и Д. Ж. Й. - ръководител на ревизията,потвърден с Решение № 678 /25.05.2023г . на Директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП като незаконосъобразен и неправилен.

В съд.заседание жалбоподателя се представлява от адв. Ж. ,който поддържа жалбата и моли да бъде уважена . Моли съдът да обяви оспорения РА за нищожен , поради некомпетентност на органа ,който го е издал , като в писмени бележки от 13.05.2024г подробно излага съображения в тази посока.

Ответникът по жалбата – директорът на дирекция „ОДОП” – С.-град при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител 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” – С.-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.

Разгледана по същество, жалбата е основателна, но по различни от изложените в нея съображения. Съдът ,намира за основателно възражението на проц.представител на жалбоподателя в писмените му бележки за нищожност 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 обосноваост 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-22221422003628-091-001 от 08.03.2023 г., издаден от Д. И. В. - орган, възложил ревизията, и Д. Ж. Й. - ръководител на ревизията е издаден като електронен документ, генериран и подписан в ИС „Контрол“.

Служебно известно на съда и необорено 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 самия подпис, ползвайки системното време на сървъра на приложението,поради което няма съмнение, че оспорения ревизионен акт е подписан

от лицата посочени в него. На стр.94-106 са представени доказателства за компетентност на органа, в подкрепа на гореизложеното .

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 Д. Ж. Й. - ръководител на ревизията ,които към момента на провеждане на ревизията и издаване на РА са служители на ТД на НАП – Б. .

Липсва спор , че ревизираното лице – „Био Трейд Енерджи “ ООД, 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 – С..

Основен принцип при провеждането на ревизионно производство е, че процесуалните действия се извършват от органи по приходите от компетентната териториалната 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 /05.05.2021 г. и № 3-ЦУ-1305 /14.07.2022 г. на заместник-изпълнителния директор на ЦУ на НАП,

издадени при условията на делегация съгласно Заповед № ЗЦУ-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 / 05.05.2021 г / стр.36 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 – Б. .

Със Заповед № З-ЦУ-1305 /14.07.2022 г ,изд.от зам.изпълнителния директор на НАП Г. А. , на основание чл. 10, ал. 9 от Закона за НАП , служителите на ТД на НАП , посочени в заповед № З-ЦУ- 753 / 05.05.2021 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 – С.. Контролните производства да бъдат възложени от началниците сектори ,посочени в заповед № РД -01-245 / 05.05.2021 г и определени от директора на ТД на НАП С. със същата заповед ,издадени на основание чл.112 ал.2 т.1 от ДОПК. На стр.35 от делото се намира таблица , приложение към Заповед № З-ЦУ-1305 /14.07.2022 г ,изд.от зам.изпълнителния директор на НАП Г. А. , от която може само да се предполага, че на случаен принцип жалбоподателя е избран да му бъде извършена ревизия /ред 1 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 / 05.05.2021 г на директора на ТД на НАП – С. (лист 36 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 – С.. В същото време, макар да има материална компетентност да определя органи, които да възлагат ревизии, директорът на ТД на НАП – С.-град не е имал компетентност по отношение на орган по приходите, който не е част от ТД на НАП – С.. С други думи орган по приходите – част от ТД на НАП – Б. , какъвто е издателят на заповедта за възлагане на ревизията, не е на подчинение на директора на ТД на НАП – С. 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 /05.05.2021 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 Б. , 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 съответната 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 – Б. 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 „Био Трейд Енерджи“ ООД, ЕИК[ЕИК], със седалище 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.

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

При този изход от спора ответника ще следва да заплати на жалбоподателя сторените по делото разноски ,както следва : 50лв –държавна такса ; 5000лв адвокатско възнаграждение и 1100лв –възнаграждение на вещото лице или общо сумата 6150лв

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-22221422003628-091-001 от 08.03.2023 г., издаден от Д. И. В. - орган, възложил ревизията, и Д. Ж. Й. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 678 /25.05.2023г . на Директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП , с който на „Био Трейд Енерджи “ ООД, ЕИК[ЕИК] , с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], партер , за данъчни периоди от м. 08.2017г до м.11.2017г ; от м.03.2018г до м.05.2018г ; м.09.2018г ; м.10.2018г; от м.06.2019г до м.11.2019г; м.01.2020г ;от м.03.2020г до м.03.2021г ; м.05.2021 и м.06.2021г е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер 166936.44лв ДДС и 66746.60лв лихви .

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 – С..

ОСЪЖДА Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП да заплати на „Био Трейд Енерджи “ ООД, ЕИК[ЕИК] , с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], партер сумата 6150лв – разноски по делото

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: