

РЕШЕНИЕ

№ 1750

гр. София, 18.03.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 79 състав,
в публично заседание на 26.02.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Николай Димитров

при участието на секретаря Десислава В Симеонова, като разгледа дело номер **3003** 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 „ЕВРО ЕКО БИЛД“ ЕООД, ЕИК-[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], [улица], № 1, представлявано от управителя Т. В. Т. срещу Ревизионен акт №Р-22220621006609-091-001/ 22.06.2022г. издаден от Ц. М. П.- Началник сектор, възложил ревизията и Г. П. Т.- главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, в частта му потвърдена с Решение № 28/06.01.2023г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ С..

В жалба се твърди, че РА е неправилен и незаконосъобразен, като се излагат подробни съображения за това. Оспорва се отказаното право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС и преобразуването на финансовия резултат по ЗКПО. Навеждат се аргументи, че в хода на ревизионното производство са събрани достатъчно доказателства, които обосновават извод за реалност на процесните доставки, както и че не са налице основания за увеличение на финансовия резултат на дружеството. Възражава се срещу констатациите на органите по приходите свързани с доставките, за които е отказан данъчен кредит, като се твърди тяхната действителност и наличието на документалната им обезпеченост според изискванията на ЗДДС. В съдебното производство дружеството жалбоподател се представлява от процесуален представител –адв. Д., който поддържа жалбата, прави искане за прогласяване на РА за нищожен. Претендира разноси по представен списък.

Ответникът - Директор на Дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юрисконсулт Н., оспорва жалбата като неоснователна и недоказана.

Излага съображения, че РА е издаден от компетентен орган. Сочи, че не са представени нови доказателства извън тези обсъдени от Директор на Дирекция „ОДОП“ и че не е доказано реално осъществяване на доставките по спорните фактури. Поддържа аргументите изложени в решението на Директор на Дирекция „ОДОП“. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, след преценка на събраните по делото доказателства, намира за установено следното от фактическа страна:

„ЕВРО ЕКО БИЛД“ ЕООД е дружество със седалище в [населено място], регистрирано по ЗДДС. През ревизирания период дружеството осъществява основно строителна дейност.

Със заповед №ЗЦУ-ОПР-9/21.05.2021г. на изпълнителния директор на НАП, издадена на основание чл.12, ал.6 от ДОПК и чл.10, ал.8 и 9 от ЗНАП е оправомощен зам. изпълнителния директор да определя органите по приходите, за които не се прилагат правилата чл. 7, ал.1 и чл. 8 от ДОПК. Със заповед № 3 – ЦУ - 3287 от 08.11.2021г., издадена на основание чл. 12, ал. 6 от ДОПК, зам. - изпълнителният директор на НАП е определил органите по приходите, за които не са прилагат правилата на чл. 7, ал.1 и чл. 8 от ДОПК. Със заповед № РД – 01 –787 от 08.11.2021г. на директора на ТД на НАП С., издадена на основание чл. 11, ал. 3 от ЗНАП и чл. 112, ал.2, т.1 от ДОПК и заповед № 3 – ЦУ - 3287 от 08.11.2021г. на зам. - изпълнителния директор на НАП, е наредено функциите на компетентен орган по чл. 112, ал.2, т.1 от ДОПК, считано от 08.11.2021г., да се изпълняват от конкретно посочени служители, сред които и Ц. М. П.- Началник сектор при ТД на НАП – В. Т..

Със заповед № 3 – ЦУ - 3395 от 24.11.2021г. зам. изпълнителният директор на НАП е възложил на основание чл. 12, ал. 6 от ДОПК служителите на ТД на НАП, посочени в заповед № 3 – ЦУ - 3287 от 08.11.2021г. на зам. - изпълнителния директор на НАП и определени със заповед № РД – 01 –787 от 08.11.2021г. на директора на ТД на НАП С.- да осъществяват производствата по ДОПК по отношение на лицата, посочени в приложението към заповедта, сред които и жалбоподателят по делото, за които компетентната дирекция съгласно чл. 8 от ДОПК е ТД на НАП – С..

Производството по издаване на обжалвания РА е започнало въз основа на Заповед за възлагане на ревизия №Р-22220621006609-020-001/ 24.11.2021г., връчена на 17.12.2021г. на ел. адрес на дружеството „ЕВРО ЕКО БИЛД“ ЕООД, за установяване на задължения за корпоративен данък по ЗКПО за период от 01.01.2017г. до 31.12.2017г. и по ЗДДС за данъчни периоди от 01.01.2017г. до 29.02.2022г. Със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22220621006609-020-002/15.03.2022г., е продължен срокът за приключване на производството до 10.05.2022г. Заповедите са издадени от Ц. М. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/

№Р-22220621006609-092-001/23.05.2022г., връчен по електронен път на 02.06.2022г. В срока и по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК лицето не е подало писмено възражение срещу констатациите в доклада и направените предложения за установяване на задължения.

Ревизията е приключила с РА №Р-22220621006609-091-001/ 22.06.2022г., издаден от Ц. М. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т. – орган, възложил ревизията, и Г. П. Т., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В. Т. – ръководител на ревизията. РА е връчен по реда на

чл. 29, ал. 4 от ДОПК на 25.07.2022г.

В РА е посочено /Таблица №1/, че при декларираните задължения за данъци в общ размер на 1 318,81 лв., след ревизия са определени задължения в общ размер на 59 657,46 лв.

Установените с РА допълнителни задължения, в размер на 58 338,65 лв., произтичат от:

1) допълнително начислен корпоративен данък в размер на 13 000,00 лв., вследствие на извършено преобразуване в посока увеличение на декларирания счетоводен финансов резултат, на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 16, ал.1 от ЗКПО със сумата от 130 000,00 лв., представляваща отразените разходи по счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги“ по фактурите, издадени от „ВТН БИЛДИНГ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК];

2) допълнително начислени лихви за корпоративен данък в размер на 5 568,78 лв.;

3) допълнителни задължения за ДДС общо в размер на 27 500,00 лв., в резултат на непризнато право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 от ЗДДС по 2 фактури, издадени от „ВТН БИЛДИНГ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и 1 фактура от „нова техно билдинг“ еоод с ЕИК[ЕИК];

4) начислени лихви за невнесени в срок задължения за ДДС общо в размер на 12 269,87 лв.

Процесната ревизия е първа за установяване на задължения по ЗДДС и ЗКПО за спорните периоди.

Актът е обоснован от фактическа страна и правна страна по отношение на главниците с извода за фиктивни доставки установявайки липсата на техника и кадрово обезпечение у доставчиците по оспорените фактури, респ. с липсата на право на данъчен кредит или липсата на основание за начисляване на данък. С оглед тези констатации е направено и заключение за наличие на основания за преобразуване на счетоводния финансов резултат на дружеството по ЗКПО.

Дружеството „ЕВРО ЕКО БИЛД“ ЕООД е обжалвало РА №Р-22220621006609-091-001/ 22.06.2022г. пред директора на ТД на НАП – С.-град. С Решение № 28/06.01.2023г. директорът на дирекция „ОДОП“ - С.-град при ЦУ на НАП е отменил РА в частта на установени задължения по ЗДДС за данъчен период м.02.2020г. и е потвърдил РА в останалата част, а именно за установените резултати по ЗДДС за данъчен период м.11.2017г. и за корпоративен данък по ЗКПО за 2017г, вено с начислените лихви.

От събраните в хода на ревизионното производство и от събраните в съдебното производство доказателства относно релевантните за материално-правния спор факти, съдът прави следните фактически констатации:

Дружеството „ЕВРО ЕКО БИЛД“ ЕООД има регистрация по ЗДДС за периода, предмет на ревизията и е било със седалище в [населено място].

През данъчен период м. 11.2017г. жалбоподателят е упражнил право на приспадане на данъчен кредит по фактури №[ЕГН]/30.11.2017г. и №[ЕГН]/28.11.2017г., издадени от „ВТН БИЛДИНГ“ ЕООД в общ размер на 26 000,00 лв., към същите е представено и копие от Договор от 01.11.2017г., с който „ЕВРО ЕКО БИЛД“ ЕООД възлага на посоченото дружество да извърши ремонт на пътна инфраструктура, а именно ремонтни работи по асфалтови и тротоарни настилки на територията на [община] за 2017г. Договорено е вознаграждение в размер на 130 000,00 лв. без ДДС, платимо на

две части, от които 55 000,00 лв. при изпълнение на СМР на посочената стойност и в размер на 75 000,00 лв. при окончателното изпълнение на СМР. Срокът за изпълнение на дейностите е 1 месец и е уточнено, че плащането ще бъде по банков път. Данъчните органи са приели, че доколкото предмет на възложените услуги са рязане асфалтова настилка, направа асфалтова кръпка, напръскване с битумна емулсия, направа основа от трошен камък, полагане на плътен асфалтобетон, почистване на регули, пътни и улични настилки от кал, включително събирането им на купчини със средна дебелина до 5 см., е от значение наличие на трудов и технологичен ресурс. Като са констатирани, че при извършените насрещни проверки в хода на административното производство, не са представени доказателства сочения доставчик да разполага с нужната техника за изпълнение на тези услуги, нито да е ползвал подизпълнител. Установили са, че през ревизирания период във „ВТН БИЛДИНГ“ ЕООД има 3 лица, назначени по трудов договор, за които не са плащани осигуровки, липсват справки и за лица наети извън трудовото правоотношение. Не са били представени и доказателства за плащане по издадените фактури. Всички тези обстоятелства са мотивирали органите по приходите да приемат, че дори и предметът на доставките да е наличен, то действителният изпълнител на услугите не е лицето, посочено в съставените документи. Прието било, че в случая не се установява добросъвестно поведение от страна на „ЕВРО ЕКО БИЛД“ ЕООД. Направен е извод, че ревизираното лице е знаело, че сделките, с които обосновава правото си на данъчен кредит са част от злоупотреба, доколкото самото то е участвало при изготвянето на документите, използвало е фактури, които не отразяват доставки на услуги.

Във връзка с констатациите за нереалност на доставките по посочените две фактури са направени изводи, че не следва да се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по смисъла на ЗКПО. Като декларирани във връзка с тази дейност разходи, не могат да бъдат признати за данъчни цели по ЗКПО, в резултат на което, следва да бъде коригиран финансовия резултат на дружеството относно процесния период.

В хода на съдебното производство е била назначена и извършена съдебно-счетоводна експертиза, която е приета и приложена към материалите по делото без възражения от страните. По същество в заключението си експертната не установява различни факти от тези установени в хода на ревизионното производство.

С оглед установеното от фактическа страна съдът прави следните правни изводи:

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.

Съдът приема, че оспореният акт е издаден от некомпетентен орган, като основанията за този извод са следните:

Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение. Т.е. компетентността на издателите на акта е функция на компетентността на органа възложил ревизията – ако ревизията е възложена от орган, който не е разполагал с компетентност за това, заповедта за възлагане на ревизия би била нищожна, което влече и нищожност на издадения впоследствие ревизионен акт от органа възложил ревизията и от определения от него ръководител на ревизията. Затова следва да се провери доколко издателя на заповедта за възлагане на ревизията е имал правомощие да направи това.

Правомощието на органа възложил ревизията не произтича пряко от закона, а от възлагането, което по силата на чл. 112, ал. 1, т.1 от АПК следва да получи от Териториалния директор на компетентната ТД на НАП. Предвид седалището на дружеството в С., това е директорът на ТД на НАП - С..

По делото преди всичко липсват доказателства, че издателят на заповедта за възлагане на ревизия Ц. М. П. - орган по приходите при ТД на НАП - В. Т., е разполагала с компетентност да издава заповеди за възлагане на ревизии по отношение на дружества, чието седалище е в [населено място], независимо от няколкото заповеди, които ответника е представил по делото в тази връзка. Съгласно изричната и специална императивна разпоредба на чл.112 ДОПК- ревизионното производство се образува с издаването на ЗВР, като ревизия може да се възлага или от орган по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция, или от изпълнителния директор на НАП, съответно от определен от него заместник-изпълнителен директор. Процесният случай попада в първата хипотеза, тъй като ЗВР е издадена от орган по приходите. Този орган по приходите обаче не е определен от териториалния директор на ТД на НАП - С., като компетентна териториална дирекция по седалище на ревизираното дружество.

Въз основа на заповед З - ЦУ - 3395 от 24.11.2021г. на зам. изпълнителния директор на НАП- Ц. М. П. на длъжност Началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП - В. Т., е включена в списък на органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл.7, ал.1 и чл.8 от ДОПК и осъществяват правомощията си по чл.12, ал.1 от ДОПК на територията на цялата страна. Правомощията на зам. изпълнителния директор за издаване на горепосочената заповед са въз основа на заповед №ЗЦУ-ОПР-9/21.05.2021г. на изпълнителния директор на НАП, издадена на основание чл.12, ал.6 от ДОПК и чл.10, ал.8 и 9 от ЗНАП. По аргумент от нормата на чл.112, ал.2, т.2 от ДОПК изп. директор и зам. изпълнителните директори на НАП могат да възлагат ревизии, но нямат правомощия да оправомощават друг орган да стори това. В случая, не са налице хипотезите на чл.10, ал.8 и ал. 9 от 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. Хипотезата на чл.10, ал.9 от 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 от ДОПК компетентни са органите на друга териториална дирекция“ като за настоящия 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 от ДОПК са извън обхвата на приложението на чл.10, ал.9 от ЗНАП, тъй като, както вече се посочи, специалната и императивна разпоредба на чл.112, ал.2, т.2 от ДОПК не дава възможност изп. директор и неговите заместници да оправомощават други органи по приходите със своите правомощия по възлагане на ревизия.

От друга страна по аргумент от чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК органът по приходите, който е оправомощен да възлага ревизии следва да бъде определен от териториалния директор на ТД на НАП - С. /за процесния случай/, който обаче няма материална и териториална компетентност спрямо органи по приходите, които са на длъжност като такива към друга териториална дирекция /в случая ТД на НАП - В. Т./ и съответно не са част от подчинената му ТД на НАП С. – аргумент и от чл.11 от ЗНАП. В тази

връзка по силата на заповед № РД-01-787/08.11.2021г. на директора на ТД на НАП - С., не е предоставена надлежно компетентност за възлагане на ревизии на Ц. М. П., тъй като директорът на ТД на НАП - С. не притежава компетентност за предоставяне на такава спрямо органи по приходите от друга териториална дирекция.

По тези съображения съдът приема, че в случая ЗВР е издадена от орган, който не е разполагал с компетентност да възложи ревизия на дружеството жалбоподател и затова нито той, нито посоченият от него ръководител на ревизията са имали правомощие да издадат РА срещу дружество, чието седалище е било в [населено място]. Липсата на компетентност у издателите на РА води до нищожност на оспорения РА и съдът следва да я прогласи. На основание чл. 160, ал. 5 от ДОПК във връзка с чл. 173, ал. 2 от АПК преписката следва да се изпрати на директора на ТД на НАП - С. за администриране съгласно дадените от съда указания по тълкуването и приложението на закона.

При установената липса на компетентност на издателите на ревизионния акт е безпредметно да се извършва проверка за изпълнението на останалите изисквания за законосъобразност на ревизионния акт.

С оглед изхода на делото претенцията за заплащане на разноски от страна на жалбоподателя следва да бъде поставена на разглеждане, на основание чл. 161, ал.1 от ДОПК. Претендират се разноски в размер на 50 лв. за държавна такса, 700 лв. за депозит за изготвяне на експертиза по делото и 2736 лв. за адвокатско възнаграждение, като са представени доказателства за плащането им. Не се прави възражение за прекомерност на претендираното адвокатско възнаграждение. Ето защо, искането следва да бъде уважено на основание чл. 161 от ДОПК и на жалбоподателя да се заплатят съдебно-деловодни разноски в общ размер на 3486 лв.

По изложените съображения и на основание чл. 160 и чл. 161 от ДОПК, съдът

Р Е Ш И :

ПРОГЛАСЯВА ЗА НИЩОЖЕН по жалба на „ЕВРО ЕКО БИЛД“ ЕООД, ЕИК-[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], [улица], № 1, представлявано от управителя Т. В. Т. на Ревизионен акт №Р-22220621006609-091-001/22.06.2022г. издаден от Ц. М. П.- Началник сектор, възложил ревизията и Г. П. Т.- главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията.

ОСЪЖДА Дирекция "ОДОП" - С. град при ЦУ на НАП да плати на „ЕВРО ЕКО БИЛД“ ЕООД, ЕИК-[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], [улица], № 1, разноски по делото в общ размер на 3486 /три хиляди четиристотин осемдесет и шест/ лева-съдебно деловодни разноски.

ИЗПРАЩА на основание чл. 160, ал. 5 от ДОПК във връзка с чл. 173, ал. 2 от АПК преписката на директора на ТД на НАП - С. за администриране съгласно дадените от съда указания по тълкуването и приложението на закона.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 –дневен срок от съобщаването на страните, че решението е изготвено.

СЪДИЯ: