

РЕШЕНИЕ

№ 4739

гр. София, 31.10.2011 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 4 състав, в публично заседание на 03.10.2011 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Весела Павлова

при участието на секретаря Петя Кръстева и при участието на прокурора Павлов, като разгледа дело номер **2517** по описа за **2010** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на [фирма], представлявано от управителя Н. Г. срещу ревизионен акт № [ЕГН] от 23.09.2009 г., издаден от М. В. С. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители” – С., потвърден с решение № 272 от 25.02.2010 г. на директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – [населено място] при ЦУ на НАП.

В жалбата се излагат доводи за нищожност и за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт. Твърди се, че за данъчни периоди м.07.2004 г. – м.09.2004 г. е имало предходно ревизионно производство, приключило с ревизионен акт, който е обявен за нищожен от съда, поради което обжалваният в настоящото производство следва да бъде обявен за нищожен. Поддържа се, че констатациите относно отказаното право на приспадане на данъчен кредит по доставките на [фирма], [фирма], [фирма] са в нарушение на материалния закон. Иска се прогласяването на нищожността на РА, алтернативно отмяната му като незаконосъобразен и се претендират направените по делото разноски.

Ответната страна – директорът на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – [населено място] при ЦУ на НАП, представлявана от юрк. Калофера изразява подробно становище за неоснователност на жалбата и за законосъобразност на обжалвания ревизионен акт. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Прокурорът от Софийска градска прокуратура счита, че жалбата е неоснователна.

Административен съд София град, I отделение, IV състав, като извърши преценка на доводите в жалбата, намира за установено следното от фактическа страна:

По делото не е спорно, че на [фирма] е извършена данъчна ревизия за периода 01.07.2004 г. – 31.10.2004 г., приключила с ДРА № 695 от 16.06.2005 г. С решение № РД – 10-364 от 01.09.2005 г. на регионалния данъчен директор – Б. е отменен посочения РА в частта относно данъчни периоди м. 07, м.08. и м.09.2004 г. и е върнато за нова ревизия, а в останалата си част относно данъчен период м.10.2004 г. ревизионният акт е потвърден.

Въз основа на указанията на решаващия орган, дадени с решение № РД – 10-364 от 01.09.2005 г. е издаден ДРА № 02000415 от 17.04.2006 г. от инспектор по приходите при ТДД на НАП [населено място], който е потвърден с решение № РД – 10-292 от 05.07.2006 г. на директора на дирекция „ОУИ” – [населено място]. С цитирания РА са определени задължения на дружеството по ЗДДС за данъчен период м.07.2004 г. в размер на 56 547,74 лева, за данъчен период м.08.2004 г. в размер на 218 186, 43 лева и за данъчен период м.09.2004 г. – в размер на 262 752,18 лева ведно със съответните лихви за забава върху всяка една от посочените суми.

С решение № I – 66 от 05.06.2008 г. по адм. дело № 847/2006 г. по описа на Бургаския окръжен съд е прогласен за нищожен ДРА № 02000415 от 17.04.2006 г. като издаден от материално некомпетентен орган. С решение № 13189 от 03.12.2008 г. по адм. дело № 9334/2008 г. по описа на Върховния административен съд, I отделение е оставено в сила решение № I – 66 от 05.06.2008 г. по адм. дело № 847/2006 г. по описа на БОС.

С ДАПВ № 5778 от 27.10.2004 г. на [фирма] е признато право на възстановяване на данъчен кредит по ЗДДС за м.08.2004 г. по подадена от него СД в размер на 649 355,06 лева.

С ДАПВ № 6259 от 19.11.2004 г. е признато право на възстановяване на данъчен кредит по ЗДДС на [фирма] в размер на 616 946,71 лева по подадена от него СД за данъчен период м.09.2004 г.

След отмяната на ДРА № 695 от 16.06.2005 г. дружеството е подало искане за прихващане и връщане на сумите по отменената част от ДРА, като с ДАПВ № 5297 от 16.09.2005 г. е прието, че сумите по отменената част от ДРА № 695 от 16.06.2005 г. за данъчни периоди м.07 – м.09.2004 г. в общ размер на 600 846,35 лева и лихви за просрочие в размер на 45 111,56 лева следва да се възстановят на молителя.

Посочените ДАПВ са влезли в законна сила.

Със заповед за възлагане на ревизия № 900189 от 03.06.2009 г., издадена от П. Д. Б. на длъжност началник отдел „Данъчно- осигурителен контрол” при ТД на НАП „ГДО” С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС (отм.) за отделни данъчни периоди от 01.07.2004 г. – 30.09.2004 г.

За резултатите от ревизията е издаден ревизионен доклад № 900189 от 28.08.2009 г., връчен на управителя на дружеството на 01.09.2009 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК дружеството е подало писмено възражение срещу РД.

Ревизията приключва с ревизионен акт № [ЕГН] от 23.09.2009 г., издаден от М. В. С. на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП „ГДО” –С., упълномощена със заповед № К 900189 от 28.08.2009 г.

С ревизионния акт е определен резултат за периода от 01.07.-30.09.2004 г. в

размер на 600 407,60 лева и лихви за просрочие в размер на 396 776,83 лева.

С ревизионния акт е отказано право на приспадане на данъчен кредит, както следва:

1. по фактури, издадени от [фирма] с ДО в размер на 202 478,08 лева и ДДС в размер на 40 495,62 лева. Органите по приходите приемат, че доставчикът е отразил фактурите в дневниците за продажби и в СД за данъчните периоди м07 – м.09.2004 г. и е начислило данъка съгласно изискванията на ЗДДС. Изследван е предходният доставчик – [фирма], като е констатирано, че [фирма] не е закупило 47 тона пшеница и 80 т. ечемик от посочените физически лица в представените договори за покупко-продажба на селскостопанска продукция. В обобщение е формулиран изводът, че след като не може да се установи кой е производителят или вносителя на 47 тона пшеница и 80 тона ечемик и не са представени документи относно произхода на стоката, то това означава, че прекият доставчик [фирма] не може да осъществи процесните доставки, т.е. не е доказано по категоричен начин реалното извършване на доставките по смисъла на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС (отм.).

2. по фактури, издадени от [фирма] с ДО 73 968,00 лева и ДДС в размер на 14 793,60 лева. Органите по приходите констатира, че фактурите са отразени в дневника за продажби на доставчика, начислен е данъка по смисъла на чл. 55 от ЗДДС. Въз връзка с установяване на реалното извършване на доставките е извършена насрещна проверка на предходен доставчик – [фирма] (доставчик на част от стоката – 38 тона пшеница). С ПИНП № 7844 от 08.12.2004 г. на ТДД Р. е констатирано, че [фирма] е отразило в дневника за продажби процесната фактура, включил я е в СД и е начислил данъка по реда на чл. 55 от ЗДДС. Като предшестващ доставчик по веригата е посочено физическо лице В. К. К. от В. Т. съгласно протокол за изкупуване на селскостопанска продукция № 1 от 07.07.2004 г. С ПИНП № 18-ДК – 1934 от 29.12.2004 г. е установено, че физическото лице не е продавало пшеница на [фирма] и не имал никакви взаимоотношения с посоченото дружество. Въз основа на така събраните доказателства органите по приходите достигат до извода за липса на реално осъществена облагаема доставка по чл. 6 от ЗДДС (отм.), тъй като не е доказано кой е производителят или вносителя на 38 тона пшеница и не са налице документи относно произхода на стоката.

3. по фактури, издадени от [фирма] с предмет на доставките – ечемик, пшеница и слънчоглед. Констатирано е, че фактурите са включени в дневниците за продажби, в СД за съответните данъчни периоди и данъкът по тях е начислен съобразно чл. 55, ал. 6 от ЗДДС (отм.). Формулиран е изводът за недоказано осъществяването на доставките по смисъла на чл. 6 от ЗДДС (отм.) въз основа установените факти и доказателства при извършените насрещни проверки на предходни доставчици – [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма].

Ревизионният акт е връчен на ревизирувания субект на 26.09.2009 г., като от [фирма] е подадена жалба по административен ред срещу ревизионния акт чрез ТД на НАП „ГДО” с вх. № 26-Х-6212 от 12.10.2009 г.

Срокът за произнасяне с решение на решаващия орган е продължен с три месеца със споразумение по реда на чл. 156, ал. 7 от ДОПК, сключено на 28.10.2009 г.

В удължения със споразумението срок (до 26.02.2010 г.) решаващият орган се е произнесъл с решение № 272 от 25.02.2010 г., с което е потвърден оспорения РА № [ЕГН] от 23.09.2009 г., издаден от М. В. С. на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП” ГДО”.

В хода на съдебното производство е изслушано и прието заключение по съдебно-счетоводна експертиза със задачи – след запознаване с материалите по делото и след справка в счетоводството на дружеството – жалбоподател вещото лице да отговори на въпросите – какво е количеството на доставените стоки (ечемик, пшеница, слънчоглед, кориандър) по посочените в РА по отделни ревизирани периоди и по отделни доставчици; какви са количествата на постъпили в пунктове за разтоварване стоки съобразно счетоводството на спедиторите, зърнени складове и кантарни бележки; съответстват ли количествата на доставените стоки в пунктовете на разтоварване с количествата по ревизирани периоди; какви количества стоки са продадени на вътрешния пазар; какви количества от стоките са продадени извън страната съгласно МД по периоди; по какъв начин е платена главницата и дължимия ДДС по всяка една от фактурите; предадена ли е стоката от доставчиците на [фирма] – от кого, на коя дата и къде. Вещото лице е дало подробен отговор на всяка от поставените задачи, като е изследвало представените по делото доказателства, както и след проверка на документацията, съхранявана от оспорващия. По делото е прието и допълнително заключение по ССЧЕ, при което вещото лице е отговаряло на следните въпроси: - как е извършено експедирането на количеството ечемик, пшеница и слънчоглед от З. А. и са какви документи; има ли информация за направлението на товара; на кого е предадено експедираното количество, има ли разплащания на ДДС и главница с получателите по доставките; как и от кого е транспортирано зърното при получаването му и дали има разплащания по транспорта; извършвано ли е окачествяване на зърното по доставките, в кой момент и от кого и какви документи са съставяни; дали фактурите, по които не е признато право на данъчен кредит, са включени в дневниците за продажби и СД за процесните периоди; дали има разлика в декларираните стойности на облагаемите доставки от данъчните субекти за м.07, м.08 и м.09.2004 г. и установените в хода на ревизията стойности и др. Двете заключения не са оспорени от страните.

Въз основа на така установената фактическа обстановка съдът направи следните правни изводи:

Видно от данните по делото решение № 272 от 25.02.2010 г. на директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – [населено място] при ЦУ на НАП е връчено на ревизирия субект на 08.03.2010 г., като жалбата до съда е подадена чрез решаващия орган с вх. № 53-02-67 от 19.03.2010 г. с дата на пощенското клеймо – 16.03.2010 г. Следователно, жалбата на [фирма] се явява подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, от надлежна страна и същата е процесуално допустима. Разгледана по същество е и основателна.

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

Съдът намира за основателно твърдението, изложено в жалбата за нищожност на оспорения ревизионен акт по следните съображения:

ЗВР № 900189 от 03.06.2009 г., с която е започнало настоящото ревизионно производство, е издадена от П. Д. Б. – началник отдел „ДОК” в ТД „ГДО” [населено място]. Със ЗВР е възложено извършването на ревизия на [фирма] за данъчни периоди 01.07-31.07.2004 г., 01.08-31.08.2004 г. и 01.09- 30.09.2004 г. ЗВР е връчена на управителя на ревизирия субект на 09.06.2009 г.

Съгласно заповед № 03 от 03.01.2006 г. на директора на ТД „ГДО” – С. са оправомощени органите по приходите, заемащи длъжността началник отдел „ДОК” в ТД „ГДО” С., считано от 03.01.2006 г. да издават ЗВР по чл. 113 от ДОПК и да издават резолюции за извършване на проверка.

Процесният РА е издаден от М. В. С. на длъжност главен инспектор по приходите в ТД „ГДО” – С., оправомощена със ЗОКО № 900189 от 28.08.2009 г., издадена от заместващия титуляра (П. Б.) орган по приходите съгласно заповед № 087 от 27.08.2009 г. на директора на ТД на НАП „ГДО” (прил. на л. 324 от делото).

По делото не е спорно и това изрично е отразено в РД, в РА и в мотивите на решението на директора на дирекция „ОУИ” – [населено място], че за същите данъчни периоди м.07, м.08. и м.09.2004 г. е бил издаден ДРА № 02000415 от 17.04.2006 г. от орган по приходите в ТДД Б., потвърден с решение № РД – 10-364 от 01.09.2005 г. на регионален данъчен директор [населено място], който е обявен за нищожен съгласно влязло в сила решение № I -66 от 05.06.2008 г. по адм. дело № 847/2006 г. по описа на Бургаския окръжен съд.

Не е спорен и фактът, че за същите данъчни периоди м.07, м.08 и м.09.2004 г. са налице влезли в сила ДАПВ № 5778 от 27.10.2004 г. (прил. на л. 87- л.90), ДАПВ № 6259/19.11.2004 г. (прил. на л. 91 – л. 94) и ДАПВ № 5297/16.09.2005 г. (прил. на л. 103- л. 107 от делото), с които е признато правото на [фирма] на възстановяване на сумите от ДДС за трите данъчни периода ведно с лихвите за просрочие.

С оспорения в настоящото производство РА са установени задължения по ЗДДС (отм.) в размер на 600 407, 60 лева и лихви за просрочие в размер на 396 776,83 лева за данъчни периоди м.07, м.08. и м.09.2004 г. въз основа на непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма] с предмет – доставка на пшеница, ечемик, кориандър, слънчоглед.

Въз основа на така установеното следва да се посочи, че описаните 3 броя данъчни актове за прихващане или възстановяване са издадени преди изменението на чл. 129, ал. 3 от ДОПК (обн. ДВ, бр.108/2007 г., в сила от 19.12.2007 г.) и представляват стабилни данъчни актове, с които е признато правото на възстановяване на ревизирания субект вследствие на установени преди това данъчни задължения по ЗДДС (отм.) за данъчни периоди м.07, м.08 и м.09.2004 г. Процесните ДАПВ са влезли в сила, поради което могат да бъдат изменяни по специално предвидения в ДОПК ред – при наличие на някое от основанията по чл. 133, ал. 2 от ДОПК и по възлагане от съответния териториален директор. Установява се, че процесната ревизия е възложена от П. Д. Б. – началник отдел „Данъчно-осигурителен контрол” в ТД „ГДО” - С., който от своя страна е оправомощен да издава заповеди за възлагане на ревизии съгласно заповед № 03 от 03.01.2006 г. на директора на ТД на НАП „ГДО”.

Съгласно чл. 133 от ДОПК установени данъчни задължения могат да се изменят само при наличие на изчерпателно изброените основания и по реда, предвиден в чл. 134 от ДОПК. Данъчният акт за прихващане или връщане, издаден при действието на ДПК (отм.) представлява административен акт, който се ползва със стабилитет и не може да бъде изменян или отменян освен при наличието на определени основания и при специална процедура. Това разрешение се налага, въпреки че в разпоредбата на чл. 133 от ДОПК, изрично е вписано, че под установени

данъчни задължения, следва да се считат само тези, установени с влязъл в сила ревизионен акт, за разлика от уредбата на сходните отношения при действието на чл. 115 и чл. 116 от ДПК (отм.), в които са визирани данъчни задължения, установени с влязъл в сила данъчен акт, т. е. всеки данъчен акт по смисъла на чл. 26 от ДПК (отм.). Като се вземе предвид естеството и правните последици на ДАПВ, се налага извода, че и при действието на ДОПК при извършване на ревизия следва да се съобразява влезният в сила акт за прихващане или възстановяване, отнасящ се за същия данъчен период, от който са възникнали права за адресата му, за да се спазва принципа на стабилност на влезлите в сила административни актове, от които са възникнали и упражнени права. При наличие на такива актове установените правоотношения - признати права на прихващане или възстановяване, вследствие на установени преди това задължения, могат да бъдат изменяни по специално предвидения за това ред, който в ДОПК е по Раздел II "Изменение на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски", т. е. при наличие на основанията по чл. 133 и при спазване на процедурата по чл. 134, ал. 1 от ДОПК. В този случай предвид разпоредбата на чл. 134, ал. 1 от ДОПК единствено компетентен да възложи ревизия е териториалният директор. При положение, че заповедите за възлагане на ревизията и за определяне на компетентния орган да издаде РА са издадени от орган по приходите, който не притежава материалната компетентност за това, издаденият РА следва да се прогласи за нищожен в съответната част. В процесния случай не е установено, а и не се твърди ЗВР да е издадена от директора на ТД на НАП „ГДО” (съответният териториален директор съобразно чл. 134, ал. 1 от ДОПК), като същото се отнася и до издадената ЗОКО. Не е спорно и обстоятелството, че за същите данъчни периоди е бил издаден предходен ДРА, който също е бил обявен за нищожен с влязъл в сила съдебен акт поради наличието на влезлите в сила ДАПВ (описани по-горе). Това означава, че обжалваният ревизионен акт се явява нищожен. Така направеният извод не се оборва от изменената норма на чл. 129, ал. 3 от ДОПК (в сила от 19.12.2007 г.), каквото становище е застъпено от директора на дирекция „ОУИ” – [населено място] в решение № 272 от 25.02.2010 г. С разпоредбата е регламентиран по специален начин, различен от действащия преди изменението, въпросът относно стабилитета на влезлите в сила актове за прихващане или възстановяване, като е прието, че въпреки влизането им в сила, същите могат да бъдат изменяни или отменяни и без да е спазен специалния ред по чл. 133-134 от ДОПК. Доколкото нормата има материалноправен характер (а не процесуален), т.е. има действие за в бъдеще, то следва да се приеме, че нейното

приложно поле ще обхваща АПВ, издадени след влизането ѝ в сила. Ако се приеме, че тази разпоредба се прилага и по отношение на ДАПВ, издадени преди влизането ѝ в сила, означава да се преуреди с обратна сила статута на един административен акт, като от стабилен, респ. неотменим акт същият се превърне в акт, който може да бъде изменян или отменян без наличие на специални основания и без спазване на определена процедура. Това би противоречало на основополагащия принцип за правна сигурност, поради което такова тълкуване не може да бъде възприето. Именно поради това, за да се приеме, че разпоредбата на чл. 129, ал. 3 ДОПК, в редакцията ѝ след изменението с ДВ, бр. 108/2007 г., ще се прилага и за ДАПВ, съответно АПВ, издадени преди това изменение, е следвало изрично да бъде предвидено обратно действие на нормата. В случая обаче липсва изричен текст, който да предвижда, че разпоредбата се прилага и за актове, издадени преди влизане в сила на изменението, които преди това са се ползвали със стабилитет, принципно присъщ за влезлите в сила индивидуални административни актове.

Следователно, тази норма в редакцията си към 19.12.2007 г. не се отнася до процесния случай, тъй като процесните ДАПВ по отношение на [фирма] са издадени и са влезли в сила (станали са стабилни актове) преди влизането ѝ в сила.

По тези съображения настоящият съдебен състав намира, че жалбата на [фирма] срещу РА № [ЕГН] от 23.09.2009 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП „ГДО” – С. е основателна и ревизионният акт следва да се прогласи за нищожен.

При този изход на спора и на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, на жалбоподателя следва да бъде присъдена сумата в размер на 1050 (хиляда и петдесет) лева, представляващи направени по делото разноски – внесена държавна такса и възнаграждения за вещо лице.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София град, I отделение, IV състав

РЕШИ:

ОБЯВЯВА за нищожен ревизионен акт № [ЕГН] от 23.09.2009 г., издаден от М. В. С. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители” – С., потвърден с решение № 272 от 25.02.2010 г. на директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – [населено място] при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – [населено място] при ЦУ на НАП да заплати на [фирма], [населено

място], ЕИК[ЕИК] сумата в размер на 1050 (хиляда и петдесет) лева, представляваща направени по делото разноси.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението на страните, че е изготвено и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ: