

РЕШЕНИЕ

№ 5378

гр. София, 14.08.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав, в публично заседание на 17.07.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Цонка Вретенарова, като разгледа дело номер **9572** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство по делото е по реда на чл.156 и следващите от ДОПК.

Делото е образувано по жалба на "МИК експрес" ЕООД С ЕИК[ЕИК], със седалище в [населено място], чрез управителя М. И. М., против Ревизионен акт № Р-22221921007070-091-001/23.06.2022г., издаден от Б. Б. като орган, възложил ревизията и М. Н. - ръководител на ревизията, органи по приходите при ТД на НАП - В. Т..

РА е потвърден с Решение № 14654/08.09.2022г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на Националната агенция за приходите. С РА в потвърдената от са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност в размер на 52 4303,39 лв. вследствие на доначислен ДДС в размер на 2 765,39 лв. и непризнато право на данъчен кредит в размер неа 49 638,00 лв. и определени лихви за забава в размер на 6 297,94 лв. ,при обхват на ревизията: данъчен период м. 01.06.2022 г. до 31.10.2021 г. С РА не са установени допълнителни задължения за м. 04.2021 г. и в тази чат на основание чл.88, ал.1, т.3 АПК жалбата е оставена без разглеждане. Срещу решението на директора не е подадена частна жалба.

С жалбата се иска отмяната на РА като се твърди, че е издаден в противоречие с материално-правните разпоредби както и при особено съществени нарушения на

процесуалните правила и принципи на данъчно-осигурителния кодекс относно осигуряване и гарантиране на правото на защита в данъчния процес ,на служебното начало и обективност при извършване на ревизията, всестранност и пълнота на доказателствата, обоснованост. Също се твърди, че при връчването на съобщенията са нарушени чл.3, ал.2, чл.5, чл.6, ал.3, чл.36.7, ал.1, чл.32 и чл.120, ал.2 ДОПК. Позовава се на съдебна практика, твърди, че дружеството спазвало изцяло данъчното и гражданското законодателство и имало за предмет на дейност мобилно представителство за извършване на куриерски услуги, ревизията установила отчетност при двустранна форма на счетоводство без констатирани нарушения и спазен чл.12 от Закона за счетоводството, водели се задължителните регистри. За периода на ревизията дружеството осъществявало услуги като оператор за куриерска дейност – облагаема по ЗДДС, също облагаеми били получените услуги и покупки и свързани с основаната дейност. Счита, че органите по приходите, основали отказа за признаване на ДДС, с факта, че доставчикът не можело да докаже по безспорен начин действителна доставка, невъзможността да бъде установена необходимата техническа, материална и трудова кадрова обезпеченост за извършване на доставките. Счита тези изводи за необосновани и погрешни, в хода на ревизията органите са били длъжни да установят безпристрастно фактите и обстоятелствата от значение за правата, задълженията и отговорността на ревизираното лице. Счита че е налице очевидно, трайно и ясно доказано нежелание, странен „анализ“ на фактичката обстановка и на представените документи и обяснения, също счита, че ревизиращият екип без никакво правно основание определил като недоказани предоставените документи от фирмата изпълнител, органът по приходите не следвало да създава задължение за получателя на фактурата да извършва проверки на контрагента си, каквито по принцип той не бил длъжен да прави. Счита за незаконосъобразно решението, че доставчиците не доказвали извършените услуги, като всички те са отговорили на получените Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) с доказателства за начисления, документи и справки, изисквани по законосъобразността на сделките. За всички услуги са изискани и представени: фактури, договори и справки. Също подчертава, че документите , представени от доставчиците, с които се установявали предмета на доставките, тяхното възлагане, прието изпълнение, счетоводното им отразяване, начисляването на данъка, наличната ресурсна обезпеченост за осъществяване на доставките, плащането и други, били изцяло игнорирани. Ревизиращият екип взел предвид регистрацията на касовия апарат, но не е взел предвид доказаните плащания чрез представени от доставчика „дневни отчети“, отразени в С. на НАП.

Пред съда жалбата се поддържа от дружеството чрез упълномощен адв. В., който в ход по същество претендира основателността ѝ, оспори подадения отговор от ответника. Счита, че не е в негова тежест да доказва реалност на доставките, доколкото такива доказателства са ангажирани пред приходната администрация. След като НАП се ползва от оспорения РА, то в тяхна тежест е да установят фактичките констатации, въз основа които е постановен, в това число след като твърди, че доставчиците са фиктивни дружества, следвало да го докаже. Това обаче не било сторено, посоченото не се установявало с изпратено съобщение, било/не било получено, тези дружества били в списъци и други. Счита за опасна практиката на НАП, тези констатации да се правят въз основана предположения, презумпции , че

контрагентите на дружеството са в някакви подозрителни списъци – са все обстоятелства, които са индиции, но не и същински доказателства. Ако съдът приеме това за доказване, то по тази логика НАП може да не признае която и да е доставка, доколкото поставянето на някого в някакъв списък зависи изцяло от волята на НАП.на н Не ангажира доказателства пред съда по съществуващото на правния спор, претендира разноски, оспори искането на ответника за присъждане на разноски, като не споделя, че на основание чл.160, ал.1 ДОПК да се присъждат разноски на ответника, допускато се неоснователно обогатяване, разноски по дефиницията означава отговорност за платени суми за неоснователно въвличане в спора на едната страна от другата. Нашата държава продължавала да присъжда разноски сама на себе си, не кореспондира с принципа за неоснователно обогатяване., основен принцип на ПЕС да се присъждат разноски на приходната администрация, които разноски тя не била сторила. Ако националната юрисдикция прилагала тази разпоредба, то това било основание за допускане на достатъчно съществено нарушение на правото на ЕС.

ОТВЕТНИКЪТ – ДИРЕКТОРЪТ на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика, чрез процесуален представител оспори жалбата изцяло, иска от съда да отхвърли жалбата като недоказана. Счита РА за законосъобразен и правилен. В хода на ревизионното производство са извършени всички действия, с които се доказвало, че дружеството не е получател по процесните доставки. Искането от съда при постановяване на процесното решение да вземе предвид подробно изложените в решението на директора на дирекция ОДОП съображения. Твърди, че дружеството не получило посочените услуги по фактурите от посочените в тях доставчици, тоест , посочените във фактурите доставки не са от действителните доставчици. Претендира присъждането на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София-град, Първо отделение,12-ти състав, като извърши дължимата служебно преценка на оспорения административен акт на основанията по чл.160, ал.2 ДОПК, от правна и фактическа страна приема следното:

По допустимостта на жалбата:

Решението е издадено от заместник -директор Е. П. при условията на заместване на титуляра, видно от Заповед № 10472/16.08.2022г. на изпълнителния директор на НАП за разрешен отпуск на титуляра на длъжността (от 30.08.2022г. - 09.09.2022г. и Заповед №ЗЦУ -1891/21.05.2021г., с която на Е. П. - зам. директор на НАП, се възлагат правомощията на директора на дирекцията при негово отсъствие, в това число правомощията по чл.152, ал.2 ДОПК.

Решението на директора е постановено в срока по чл.155, 1 ДОПК, предвид датата на жалбата срещу РА по административен ред -13.07.2022г. и датата на решението - 08.09.2022г. Решението на директора е връчено на дата 09.09.2022г., а жалбата до съда е от дата 21.09.2022г., с оглед на което е подадена в срок, допустима е и по чл.156, ал.2 ДОПК - оспорва се РА в частта, в която не е отменен.

По основателността на жалбата.

Съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, съдът служебно е задължен да провери компетентността на органа, издал РА, в която връзка съдът съобрази следното:

Процесният РА е издаден в рамките на ревизионно производство, образувано със Заповед за възлагане на ревизия №Р-22221921007070-020-001/13.12.2021 г., издадена от Б. И., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП В. Т..

За компетентността на органа, възложил ревизията, в решението на директора е посочено, че тя произтича от три заповеди:

-Заповед № ЗЦУ –ОПР-9/21.05.2021г. на изпълнителния директор на НАП

- Заповед №З-ЦУ-3287/ 08.11.2021 г. издадена от зам. изпълнителния директор на НАП.

-заповед № № 3- ЦУ-3523/13.12.2021г.

Ревизиращи органи са М. Д. Н., - главен инспектор, ръководител на ревизията и Г. К. Н. – главен инспектор по приходите, органи по приходите при ТД на НАП – В. Т., както и възложилият ревизията орган Б. И. Б., съгласно т.3 от Заповед № 3-ЦУ-3727/08.11.2021г. на зам.-изпълнителен директор на НАП - Г. Д., представена по делото и на стр. 23. Тази заповед е издадена на основание чл.12, ал.6 ДОПК , както и Заповед № ЗЦУ - ОПР -9/21.05.2021г. на изпълнителния директор на НАП.

Със Заповед № 3-ЦУ-3287/08.11.2021г. на зам.-изпълнителен директор на НАП, видно от разпореденото с нея, са определени органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл.7, ал.1 и чл.8 от ДОПК, като по т.2 от заповедта та са посочени органи при ТД Ваелико Т., сред които и Б. И. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП В. Т., както и М. Д. Н. и А. В. Д. - главен инспектор по приходите.

Съгласно Заповед № 3-ЦУ-3287/08.11.2021г. на зам.-изпълнителен директор на НАП, посочените в нея органи по приходите осъществяват правомощията си по чл. 12, ал.1 ДОПК на територията на цялата страна, независимо от определената по чл.7, ал.1,и а.8 компетентност. Други съображения за издаването на заповедта не са посочени.

По делото е представена Заповед № 3-ЦУ-3523/13.12.2021г., на зам.-изпълнителен директор на НАП - Г. Д., представена на стр. 21 от делото, издадена на основание чл.10, ал.9 от Закона за Националната агенция за приходите, във връзка със Заповед за оправомощаване № ЗЦУ -ОПР-9/21.05.2021г.

Видно от разпоредителната част на Заповед № 3-ЦУ-3523/13.12.2021г., на зам.-изпълнителен директор на НАП - Г. Д., служителите на ТД на НАП, посочени в заповед Заповед № 3-ЦУ-3287/08.11.2021г. на същия орган, следва да осъществят производствата по данъчно-осигурителен контрол по отношение на лицата, посочени в приложение към заповедта, за които компетентната териториална дирекция съгласно чл.8 ДОПК е ТД на НАП - С.. Също е разпоредено, контролните производства да бъдат възложени от началниците на сектори, посочени в Заповед № 3-ЦУ-3287/08.11.2021г. и определени от директора на ТД на НАП С. със Заповед № РД -01-787/08.11.2021г., издадени на основание чл.112, ал.2, т.1 ДОПК.

По делото се съдържа на стр.26 приложение към заповед, в което под номер 5 е вписано процесното дружество „М и К Е.“, като е посочено, че компетентната му ТД на НАП е С., но в колоната ТД – екип, е посочено ТД –В. Т..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22221921007070-092-001/27.05.2022 г., издаден като електронен документ връчен по електронен път на 30.05.2022 г. Дружеството не е подало писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизионният доклад е издаден от М. Д. Н., - главен инспектор, ръководител на ревизията и Г. К. Н. – главен инспектор по приходите, и двамата органи по приходите при ТД на НАП – В. Т., т.е от органите при ТД на НАП – В. Т., на които е възложено извършването на ревизията.

Ревизията приключва с Ревизионен акт № Р-22221921007070-091-001/23.06.2022г., издаден от Б. Б. като орган, възложил ревизията и М. Н. - ръководител на ревизията, органи по приходите при ТД на НАП – В. Т..

В казуса по делото няма данни, посочените органи издатели на РА да са командирани за изпълнение на служебните им функции в ТД на НАП – С..

Въз основа на изложеното, по издаването на РА от компетентен орган съдът формира следните изводи:

Съгласно разпоредбата на чл. 8, ал. 1, т. 3 от ДОПК компетентна териториална дирекция на Националната агенция за приходите относно производствата по този кодекс, освен ако е предвидено друго, е териториалната дирекция по седалището на местните юридически лица. В настоящия случай, седалището и адресът на управление на жалбоподателя са в [населено място], ж-к. Л., бл.1 вх. Б, ет. 15, ап.84, от което следва, че компетентната териториална дирекция, която следва да извърши ревизията и състави ревизионен акт е ТД на НАП - [населено място].

Съгласно разпоредбата на чл. 10, ал. 8 от ЗНАП при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции изпълнителният директор или оправомощено от него длъжностно лице може 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.

Със ЗИДДОПК (обн. ДВ, бр. 105 от 2020 г., в сила от 01.01.2021 г.) разпоредбата на чл. 10 от ЗНАП е допълнена с ал. 9 и на изпълнителния директор на НАП или изрично оправомощени от него лица са предоставени правомощията да разпореда служители от една териториална дирекция да осъществяват правомощията си по отношение на лица, за които съгласно правилата на ДОПК компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа.

Следователно, по чл. 10, ал. 8 от ЗНАП необходимостта и командироването са задължителни елементи от фактическия състав за възлагане на конкретни задачи на служители от друга териториална дирекция, различна от компетентната.

Видно от решението на директора, компетентността на органите, възложил ревизията, извършили ревизията и съответно издали РА, произтича от заповеди на изпълнителния директор и зам.изпълнителния директор на НАП, издадени на основание чл. 10, ал. 9 от Закона за национална агенция за приходите, според която норма нямало правна пречка, органи по приходите от дирекция, която не е компетентна дирекция по смисъла на чл. 8 от ДОПК да извършват действия от компетентността на НАП и в този смисъл да извършат процесната ревизия.

Съдът счита, че приложената хипотеза от зам.изпълнителния директор по чл.10, ал.9 ЗНАП, посочена като правно основание за издаването на Заповед № З-ЦУ-3523/13.12.2021., обсъдена по фактите, се прилага само при необходимост от това. В случая липсват както мотиви, така и доказателства каква е точно

необходимостта, която налага ревизията да бъде извършена от органи по приходите от друга териториална дирекция, различна от тази по чл. 8 от ДОПК.

От нормата на чл. 10., ал. 9 от ЗНАП не произтича компетентност за органите от друга ТД на НАП, различна от компетентната по смисъла на чл. 8 от ДОПК, на компетентни органи в контекста на чл. 7 от ДОПК за издаването на РА. Според императивната норма на чл. 7, ал. 1 от ДОПК - "Актовете по този кодекс се издават от орган по приходите, съответно от публичен изпълнител, от компетентната териториална дирекция". Само в чл. 7, ал. 3 от ДОПК е посочена хипотезата, при която друг орган, извън компетентния по смисъла на чл. 7, ал. 1 от ДОПК може да реши съответната преписка. Настоящият случай обаче не попада в хипотезата на чл. 7, ал. 3 от ДОПК.

Предвид горното следва да се приеме, че процесният ревизионен акт като не е издаден от орган по приходите от компетентната териториална дирекция, а от друга дирекция, е допуснато нарушение на чл. 7, ал. 1 от ДОПК. Със заповедта от 13.12.2021г., фактически е иззета компетентността на териториалната дирекция, както произтича в закона, каквато хипотеза законодателят не е предвидил.

Нормата на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, съставляваща правното основание зам. изпълнителният директор да посочи, че по приложение към заповед, че дружествата ще бъдат ревизирани от органи, от конкретна териториална дирекция – в случая В. Т., е неприложима в хипотезата на издаването на акт по смисъла на чл. 7, ал. 1 от ДОПК. Нормата на чл. 10., ал. 9 от ЗНАП предоставя възможност определени действия в рамките на правомощията на органите по приходите да се извършват от органи по приходите, от различна от компетентната териториална дирекция по чл.8 ДОПК. Тази разпоредба обаче не предоставя компетентност на органите от другата териториална дирекция да издадат актове по смисъла на чл. 7 от ДОПК, вместо компетентните органи и както се посочи, хипотеза на изземване на компетентност от една ТД на НАП и предоставянето ѝ на друга ТД на НАП, не е предвидена в закона.

В заповедта от 03.12.2021г. е посочено, че при извършването на контролните производства органите по приходите, могат да осъществяват правомощията си включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа, както е предвидено по чл. 10, ал. 9 от ЗНАП. Тъй като тези органи не са командировани в друга ТД, е неприложима хипотезата на чл. 10, ал. 8 от ЗНАП, при която тези органи по приходите стават част от компетентната териториална дирекция по смисъла на чл. 8 от ДОПК, за времето на командироването. В хипотезата по чл.10, ал.8 ДОПК, каквато не е процесната, органите по приходите изпълняват функциите си като командировани служители, с промяна на мястото на изпълнени, като част от компетентната дирекция, правното им положение попада в чл. 7 от ДОПК.

Освен горното, със заповед №3-ЦУ-3523/13.12.2021г. на зам. Изпълнителният директор, не упражнява правомощието по чл.112, ал.2, т.2 ДОПК, предвид на което за ревизията на конкретното дружество се прилага чл.8 ДОПК относно компетентната териториална дирекция, съответно чл.7, ал.1 ДОПК за компетентността на органите.

В същия смисъл е формирана съдебна практика на ВАС по идентични казуси - решение № 10398 от 16.11.2022 г. по адм. д. № 1285/2022 г., VIII отд. на ВАС и решение № 4425 от 26.04.2023 г. по адм. д. № 7761/2022 г., VIII отд. на ВАС.

Тъй като липсва компетентност по смисъла на чл.7, ал.1 ДОПК на органите по

приходите издали РА, тоест същите не са компетентни и по чл. 119, ал. 2 ДОПК, то е допуснато особено съществено нарушение - некомпетентност, който порок води до нищожност на ревизионния акт. Съдът следва да обяви нищожността на РА и на основание чл.160, ал.5 ДОПК следва да изпрати преписката на съответния компетентен орган при ТД на НАП за възлагане на нова ревизия на дружеството при спазването на изискванията за компетентност на органите по приходите, съгласно изложеното в мотивите на решението.

При този изход на правния спор и своевременно направено искане за присъждане на разноски по списък – л. 159 от делото, и данните по делото за плащането им, такива се следват на жалбоподателя. Претендира се присъждането на 50 лв. за държавна такса и 2000 лв. за адвокатски хонорар – в сумата е включен ДДС или главницата е в размер на 1 666,67 лв. видно от фактурата на л. 111 от делото, договорени и платени по банков път. Съдът следва да присъди посочените разноски на дружеството, на основание чл.161, ал.1 ДОПК.

На основание изложеното и чл.160, ал.1 и ал.5 ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОБЯВЯВА нищожността на Ревизионен акт № Р-22221921007070-091-001/23.06.2022г., издаден от Б. Б. като орган, възложил ревизията и М. Н. - ръководител на ревизията, органи по приходите при ТД на НАП - В. Т., в частта, потвърден Решение № 14654/08.09.2022г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на Националната агенция за приходите, са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност в размер на 52 4303,39 лв. вследствие на доначислен ДДС в размер на 2 765,39 лв. и непризнато право на данъчен кредит в размер неа 49 638,00 лв. и определени лихви за забава в размер на 6 297,94 лв. за данъчни периоди м. 01.06.2020 г. до 31.10.2021 г. , с изключение на м. 04.2021г., по жалба на "МИК експрес" ЕООД С ЕИК[ЕИК], със седалище в [населено място], чрез управителя М. И. М..

ОСЪЖДА НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ със седалище в [населено място], да заплати на по жалба на "МИК експрес" ЕООД С ЕИК[ЕИК], със седалище в [населено място], чрез управителя М. И. М., сумата от 2050 лв. за разноски.

ВРЪЩА административната преписка на компетентната дирекция - ТЕРИТОРИАЛНА ДИРЕКЦИЯ НА НАП - С., за възлагане на нова ревизия на по жалба на "МИК експрес" ЕООД С ЕИК[ЕИК], със седалище в [населено място], чрез управителя М. И. М., за данъчни периоди от за данъчни периоди м. 01.06.2020 г. до 31.10.2021 г. , с изключение на м. 04.2021г.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му.

Съдия: