

РЕШЕНИЕ

№ 3439

гр. София, 26.05.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 16 състав,
в публично заседание на 22.02.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ралица Романова

при участието на секретаря Елица Делчева, като разгледа дело номер **4669** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на САНТИНА 98 ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], бул. С. Н., № 25, представлявано от Н. Р., в качеството на управител, подадена чрез пълномощник – адв. Т. Т., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221021003042-091-001/14.12.2021 г., издаден от И. Х. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП - В. Т. – орган, възложил ревизията, и З. Тикова З., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП - В. Т. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 254/16.02.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (Д „ОДОП“ - С. при ЦУ на НАП).

С жалбата се твърди, че оспореният РА е незаконосъобразен като издаден в противоречие с материалноправните разпоредби на закона и при съществени нарушения на процесуалните правила. Жалбоподателят счита, че органите по приходите неправилно са квалифицирали факти и обстоятелства, в противоречие с правилата на формалната и правна логика, което е довело до незаконосъобразното определяне на публични задължения. Оспорват се изводите на ревизиращия екип, че не е доказано извършването на вътреобщностни доставки на стоки от жалбоподателя с получател полското дружество „G AND T. SPOLKA Z ORGANIOZONA ODPO“, както

и третирането на доставките като такива с място на изпълнение на територията на страната, съответно като облагаеми със ставка от 20 %. Позовава се на съдебна практика на Върховния административен съд и на Съда на Европейския съюз. Изразява искане за отмяната на РА в цялост.

В открито съдебно заседание по делото жалбоподателят се представлява от адв. Б., който поддържа жалбата и изложените в нея доводи за незаконосъобразност и необоснованост на РА. Претендира присъждане на направените по делото разноски.

Ответникът - директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, се представлява по делото от юрк. К. и юрк. А.. Оспорват жалбата по съображения, изложени в мотивите на ревизионния доклад и ревизионния акт.

Софийска градска прокуратура не изпраща представител в производството.

Административен съд София град, след като обсъди доводите на страните и прецени събраните и приети по делото доказателства, приема за установена следната фактическа обстановка:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221021003042-020-001/27.05.2021 г. е възложено извършването на ревизия на САНТИНА 98 ЕООД за определяне на задълженията за корпоративен данък по ЗКПО за периода 01.01.2016 г. - 31.12.2019 г. и за данък върху добавената стойност (ДДС) по ЗДДС за данъчни периоди от 01.08.2016 г. до 31.03.2021 г. ЗВР е връчена на 01.06.2021 г. на ревизираното лице по електронен път съгласно чл. 29, ал. 4 от ДОПК предвид датата на активиране на електронната препратката към електронното съобщение (чл. 30, ал. 6 от ДОПК). Срокът за извършване на ревизията е удължен на основание чл. 114, ал. 2 от ДОПК със Заповеди за изменение на ЗВР № Р-22221021003042-020-002/27.08.2021 г. и № Р-22221021003042-020-003/28.09.2021 г. ЗВР и двете ЗИЗВР са издадени като електронен документ, подписани са с квалифициран електронен подпис от И. Х. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП - В. Т., оправомощен като орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповеди № 3-ЦУ-1659/05.05.2021 г. и № 3-ЦУ-1954/27.05.2021 г. на заместник изпълнителния директор на ЦУ на НАП.

За резултатите от ревизията в срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221021003042-092-001/15.11.2021 г. Връчен е на жалбоподателя на 18.11.2021 г. съгласно представено удостоверение за електронно връчване, от което е видно, че е активирана електронната препратка към съобщението и документът е изтеглен. Срещу констатациите в РД не е подадено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

В РД подробно са описани предприетите процесуални действия, установените факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на ревизираното лице и основанията за направените от органите по приходите правни изводи.

Ревизията приключва с РА № Р-22221021003042-091-001/14.12.2021 г., издаден от И. Х. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП - В. Т. – орган, възложил ревизията, и З. Тикова З., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП - В. Т. - ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 14.12.2021 г. съгласно удостоверение по чл. 30, ал. 6 от ДОПК на л. 50.

С РА са установени публични задължения в общ размер от 33 322.72 лв., от които данък върху добавената стойност за довносяне в размер на 22 285.38 лв., ведно със

съответната лихва за забава, вследствие на непризнати ВОД и отказано право на данъчен кредит по фактури, отразени два пъти в дневниците за покупки, както и допълнително определени задължения за корпоративен данък за 2016 г. и 2019 г. общо в размер 95.68 лв., ведно със съответните лихви. РА е мотивиран с констатациите на РД, който съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от него. В частта по ЗДДС е установено, че през м. 01.2017 г. САНТИНА 98 ЕООД е декларирало ВОД на стоки към „G AND T. SPOLKA Z ORGANIOZONA ODPO“ по фактура № [ЕГН] от 26.01.2017 г. на стойност 106 881.33 лв., за която в хода на ревизията е установено, че няма плащане. За доказване на ВОД ревизираното дружество е представило ЧМР, в която е вписан превозвач В. ЕООД, и фактура за извършен транспорт № 301/31.01.2017г., издадена от В. ЕООД. Установено е, съгласно международната товарителница и представените писмени обяснения, че стоката е натоварена от [населено място], С. гара, [улица] и е разтоварена в [населено място], Гърция, като на мястото на получател е сложен печат на полското дружество. Наред с това ревизиращите са приели, че в хода на извършена насрещна проверка на превозвача В. ЕООД не са представени достатъчно доказателства, че транспортната услуга е извършена, тъй като няма представен пътен лист, документ за разход на гориво, документи за преминаване на границата, кантарни бележки, винетки, експедиционни бележки, приемо-предавателни протоколи, тахошайби, както и други документи, свързани с транспортната услуга, а освен това не е ясно дали В. ЕООД има валиден лиценз за транспорт към датата на извършване на превода по издадената фактура. При проверка в ПП МИ3А „Пътни такси и разрешителен режим“ е установено, че няма данни за регистрирано преминаване през граничните контролно-пропускателни пунктове на Република България на посоченото в транспортните документи превозно средство. Въз основа на това органите по приходите са достигнали до извод, че не са налице годни транспортни документи за доказване на вътреобщностна доставка на стоки, изискуеми на основание чл. 45, т. 2, б. „б“ от Правилника за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност (ППЗДДС). Отделно от това се сочи, че от САНТИНА 98 ЕООД не са представени и други документи, относими към ВОД, като договор, търговска кореспонденция и поръчки, покана към получателя да заплати задължението си, вътрешна кореспонденция, съобщения за изпращане, списък на опаковките, застрахователни договори и такива по натоварването и т.н. Въз основа на горното ревизиращият екип е приел, че в случая по издадената фактура към „G AND T. SPOLKA Z ORGANIOZONA ODPO“ не е налице хипотезата на чл. 7, ал. 1, във връзка с чл. 53, ал. 1 от ЗДДС, т.е. същата не е облагаема с нулева ставка на данъка, а следва да се обложи по общия ред. Предвид установеното с РА, на основание чл. 86 от ЗДДС, за отчетен период м. 01.2017 г. е начислен ДДС в размер на 21 367.26 лв.

Във връзка с правото на данъчен кредит в хода на ревизията е установено, че САНТИНА 98 ЕООД е включило два пъти в дневниците за покупки описани в РД фактури, по които неправомерно е приспаднало данъчен кредит два пъти през данъчни периоди м. 11.2016 г. и м. 02.2017 г. С оглед на това с РА на основание чл. 71, т. 1 от ЗДДС е отказан данъчен кредит в общ размер на 909.11 лв., съответно за отчетен период м. 11.2016 г. – 140.52 лв., и за м. 02.2017 г. – 768.59 лв.

В частта по ЗКПО е преобразуван счетоводният и данъчен финансов резултат на дружеството за 2016 г. и 2019 г. За 2016 г. на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО е увеличен С. със сумата от 702.61 лв., поради което след установен ДФР – печалба в

размер на 25 430.93 лв., съответно дължим корпоративен данък в размер на 2 543.09 лв. и приспадане на надвнесени суми за авансови вноски, е допълнително установен корпоративен данък в размер на 70.26 лв. и лихва в размер на 32.99 лв. За 2019 г. е извършена корекция на неправилно извършено намаление на счетоводния финансов резултат със сумата от 1 662.88 лв., представляваща отчетени разходи за амортизация, която е отразена в счетоводния амортизационен план и в данъчния амортизационен план в размер на 162.48 лв. В резултат е отчетена от ревизиращите втората сума и е установен данъчен финансов резултат – печалба в размер на 254.19 лв., съответно дължим корпоративен данък – 25.42 лв.

Ревизираното лице е оспорило РА по административен ред на основание чл. 152 - 155 от ДОПК пред директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С., с жалба вх. № 53-06-9987/20.12.2021 г. по регистъра на ТД на НАП - С. и вх. № 23-04-5/22.12.2021 г. по регистъра на дирекция ОДОП - С.. В срока по чл. 155, ал. 1 от ДОПК е постановено Решение № 254/16.02.2022 г., с което РА е потвърден. С посоченото решение органът е възприел изводите на ревизиращия екип, че не е доказано транспортиране на процесните стоки извън територията на Република България, конкретно до територията на Гърция, тъй като посоченият в товарителницата превозвач няма издаден лиценз за международен превоз на товари, а освен това не е ясна връзката на лицето, посочено като получател на стоката, с полското дружество, както и основанието за разтоварването ѝ в Гърция предвид липсата на данни за складове на получателя там. Позовал се е и на липсата на плащане по фактурата, както и на договори и друга търговска документация с получателя на стоката. С тези аргументи органът е приел, че не е извършена ВОД, а доставка с място на изпълнение на територията на страната и като такава е облагаема с 20 %, поради което с РА правилно е начислен ДДС върху данъчната основа на недоказаната ВОД към за „G AND T. SPOLKA Z ORGANIOZONA ODPO“. Преценени като правилни и законосъобразни са и извършените от ревизиращия екип корекции на декларираните резултати по отношение правото на приспадане на данъчен кредит и на тези касаещи промяната в декларирания от дружеството данъчен финансов резултат, съответно установения като дължим корпоративен данък за 2016 г. и 2019 г. С тези мотиви РА е потвърден в цялост.

Решението е постановено в законоустановения срок и от компетентен орган съгласно чл. 152, ал. 2 от ДОПК. Същото е връчено на жалбоподателя по електронен път на 17.03.2022 г. съгласно удостоверение за връчване на л. 16.

Чрез административния орган е подадена жалба вх. № 53-04-276/30.03.2022 г. от САНТИНА 98 ЕООД пред Административен съд София-град на основание чл. 156, ал. 1 от ДОПК, във връзка с която е образувано настоящото съдебно производство.

По делото са приобщени материалите – част от ревизионната преписка. Не са представени нови доказателства, не са ангажирани доказателствени искания за събиране на такива в съдебното производство.

При така установената фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи: Жалбата до съда е подадена чрез дирекция ОДОП – С. на 30.03.2022 г. в срока и по реда на чл. 156, ал. 1 от ДОПК от лице с правен интерес от оспорване, като адресат на РА, с който в негова тежест са определени задължения, и след изчерпване на административния ред за обжалване, поради което е допустима и следва да бъде разгледана по същество.

Разгледана по същество, жалбата е основателна, но по различни от изложените в нея

съображения.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

РА № Р-22221021003042-091-001/14.12.2021 г. е издаден като електронен документ, подписан е с квалифицирани електронни подписи на издателите му и съгласно чл. 3, ал. 2 от ЗЕДЕУУ отговаря на предвидената в закона писмена форма. Същият 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 И. Х. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП - В. Т. – орган, възложил ревизията, и З. Тикова З., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП - В. Т. - ръководител на ревизията.

Безспорно е, че горните органи по приходите, към момента на провеждане на ревизията и издаване на РА са служители на ТД на НАП – В. Т..

Липсва спор също така, че ревизираното лице – САНТИНА 98 ЕООД, 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-1659/05.05.2021 г. и № 3-ЦУ-1954/27.05.2021 г. на заместник-изпълнителния директор на ЦУ на НАП, издадени при условията на делегация съгласно Заповед № 3ЦУ-ОПР-2/19.04.2021 г. на изпълнителния директор на НАП, с които са дерогирани общите правила за териториална компетентност на органите по приходите. Със Заповед № 3-ЦУ-1659/05.05.2021 г. на основание чл. 12, ал. 6 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 И. Х. К. и З. Тикова З. (т. 3 от заповедта). Със № 3-ЦУ-1954/27.05.2021 г. на основание чл. 10, ал. 9 от Закона за НАП са определени И. Х. К. и З. Тикова З. – органи по приходите в ТД на НАП – В. Т., като компетентни органи да осъществяват производства по данъчно-осигурителен контрол, за които на основание чл. 8 от ДОПК е компетентна ТД на НАП – С., по отношение на посочени в приложение към заповедта лица, включително и САНТИНА 98 ЕООД. Следователно спазен е 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-01-287/10.05.2021 г. на директора на ТД на НАП – С. (т. I. 9).

Нормата на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП обаче 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 – В. Т. 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. Това води до извод за провеждане на ревизията и издаване на РА от некомпетентни органи. В този смисъл е постановеното от Върховния административен съд в Решение № 4425 от 26.04.2023 г. по адм. д. № 7761/2022 г., VIII отд. на ВАС.

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.

С оглед изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК заявеното от жалбоподателя искане за присъждане на разноски по делото е основателно. Следователно ответникът следва да му заплати сумата от 50 лв. за държавна такса. Жалбоподателят не представя доказателства за точния размер на уговореното адвокатско възнаграждение съгласно представено пълномощно за процесуално представителство по делото и реалното му заплащане, поради което съгласно т. 1 от диспозитива на Тълкувателно решение № 6 от 06.11.2013 г. по тълк. д. № 6/2012 г., ОСГТК на ВКС, разноски за такова не следва да му бъдат присъждани.

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 на Ревизионен акт № Р-22221021003042-091-001/14.12.2021 г., издаден от И. Х. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП - В. Т. – орган, възложил ревизията, и З. Тикова З., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП - В. Т. - ръководител на ревизията, с който на САНТИНА 98 ЕООД са установени публични задължения в общ размер от 33 322.72 лв., от които данък върху добавената стойност за довносяне в размер на 22 285.38 лв., ведно със съответната лихва за забава, както и допълнително определени задължения за корпоративен данък за 2016 г. и 2019 г. в размер 95.68 лв., ведно със съответните лихви, потвърден с Решение № 254/16.02.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. при Централно управление на Националната агенция за приходите.

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 Национална агенция за приходите да заплати на САНТИНА 98

ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], сумата от 50 (петдесет) лева, представляваща направени 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: