

РЕШЕНИЕ

№ 5586

гр. София, 17.05.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 79 състав,
в публично заседание на 29.04.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Николай Димитров

при участието на секретаря Александра Вълкова, като разгледа дело номер **10002** 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 „АГРОМИЛК ПРОТЕИН“ ООД, ЕИК-[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], № 132, представлявано от С. И. Д., срещу потвърдената с Решение № 1245/30.08.2023г. на Директора на ОДОП-С. част на Ревизионен акт №Р-22221422003830-091-001/16.06.2023г. издаден от Б. С. С. – орган възложил ревизията и Д. Н. Б. – ръководител на ревизията.

В жалба се твърди, че потвърдената част на РА е издаден в нарушение на материалния закон и при допуснати съществени нарушения на процесуалните правила. Оспорва се отказаното право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС. Навеждат се аргументи, че в хода на ревизионното производство са събрани достатъчно доказателства, които обосновават извод за реалност на процесните доставки. Възразява 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. Оспорват се и корекцията извършена от данъчните органи по отношение на бракуваните през 2019г и 2022г. стоки и материали, като се твърди, че са били налице всички законови предпоставки за упражненото от дружеството право на приспадане на данъчен кредит. Претендира разноски. В съдебното производство дружеството жалбоподател се представлява от процесуален представител – адв. И., който поддържа жалбата, прави искане за прогласяване на РА за нищожен. Представя писмени бележки.

Ответникът - Директор на Дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния

си представител юрисконсулт П., оспорва жалбата като неоснователна и недоказана. Излага съображения, че РА е издаден от компетентен орган. Сочи, че събраните в хода на съдебното производство доказателства потвърждават направените изводи в оспорения акт. 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:

„АГРОМИЛК ПРОТЕИН“ ООД към момента на възлагане на ревизията 26.07.2022г. е било дружество със седалище в [населено място], регистрирано по ЗДДС. През ревизирания период дружеството осъществява основно търговия на едро с мляко и млечни продукти, яйца, хранителни масла и мазнини.

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 заповеди № 3-ЦУ-3287/08.11.2021г. и № 3-ЦУ-753/05.05.2022г., 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-01-245/05.05.2022г. 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-753/05.05.2022г. на зам. - изпълнителния директор на НАП, е наредено функциите на компетентен орган по чл. 112, ал.2, т.1 от ДОПК, считано от 05.05.2022г., да се изпълняват от конкретно посочени служители, сред които и Б. С. С. - Началник сектор при ТД на НАП – В., в тази заповед не е посочен Й. Р. А..

Със заповед № 3-ЦУ-1350/26.07.2022г. 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-753/05.05.2022г. на зам. - изпълнителния директор на НАП и определени със заповед № РД-01-245/05.05.2022г. 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 /ЗВР/ №Р-22221422003 830-020-001/ 26.07.2022г., връчена на 02.08.2022г., издадена от Й. Р. А., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП В., в качеството на заместник на Б. С. С. съгласно заповед №ДО 18-3617/18.07.2022г. на директор на офис Р. към ТД на НАП В.. Първоначално ревизията е възложена за определяне задълженията му по реда на ЗДДС за периодите 01.05.2019г. - 31.05.2022г. Със Заповед за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22221422003830-020-002/23.08.2022г. е разширен обхватът на ревизията, като са добавени данъчни периоди 01.06.-31.07.2022г. и е определен срок за завършването ѝ до 02.11.2022г. Със ЗИЗВР №Р-22221422003830-020-003/31.10.2022г., срокът е удължен до 30.12.2022г. Със ЗИЗВР №Р-22221422003830-020-004/13.12.2022г. повторно е разширен обхватът, като са добавени периодите 01.08.-31.10.2022г. Със ЗИЗВР №Р-22221422003830-020-005/13.12.2022г., издадена въз основа Заповед №Р-22221422003830-ЗИД-001/16.12.2022г. на изпълнителния директор на НАП, срокът за завършване е удължен до 31.03.2023г. Заповедите за изменение на ЗВР са издадени от Б. С. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“

при ТД на НАП В.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221422003830-092-001/13.04.2022г., връчен на 19.04.2022г. Подадено е искане за продължаване срока за подаване на възражение, което е било уважено и срока е удължен до 02.06.2023г. В този срок възражение не е подадено. Подадено е писмено обяснение от управителя, с приложени към него документи.

Ревизията е приключва е РА №Р-22221422003830-091-001/16.06.2023г., издаден от Б. С. С. — орган, възложил ревизията и Д. Н. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В. - ръководител на ревизията. Определени са резултати за ревизираните периоди - ДДС в размер на 1 113 959,43 лв. и лихви 397 430,45 лв., при декларирано задължение в размер на 1 060 918,70 лв. и внесено 46 252,34 лв.

Установените с РА допълнителни задължения са оспорени пред директор на дирекция ОДОП - С. при ЦУ на НАП в следните части: отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 3 917,15 лв. по фактури, издадени от „ВИК ЙОВКОВЦИ“ ООД, ЕИК[ЕИК]; отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 46 666,67 лв. по фактура, издадена от „ГЛОБЪЛ ТРЕЙДИНГ КОРПОРЕЙШЪН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; корекция на приспадат данъчен кредит в размер на 16 543.56 лв. за бракувани стоки.

С Решение № 1245/30.08.2023г. на Директора на ОДОП-С. е отменен РА, в оспорената част на установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди 01.12.2020г. - 31.03.2021г., а в останалата си част РА е потвърден.

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

Обжалваната по съдебен ред, част от РА е обоснована от фактическа страна и правна страна по отношение на главницата по фактурата издадена от „ГЛОБЪЛ ТРЕЙДИНГ КОРПОРЕЙШЪН“ ЕООД с извода за фиктивна доставка. Данъчните органи са приели липсата на кадрова обезпеченост предвид обстоятелството, че лицето сочено като доставчик на услугата- не е имало възможност да я изпълни, доколкото не е имал необходимата компетентност.

Относно приложението на разпоредбата на чл.80, ал. 2, т.5 от ЗДДС и възможността да не се начисли ДДС по реда на чл. 79, ал. 1 от ЗДДС е прието, че бракът на стоката следва да е в резултат на изтичане срока на годност, определен съгласно изискванията на нормативен акт и да съществува точна индивидуализация на бракуваните стоки. Посочено е, че жалбоподателя не е доказал този срок на годност. Направен е извод, че при недоказване кога са произведени процесните хранителни стоки, от коя партида са и какъв е срокът им на годност, не е установено по безспорен начин и че същите са бракувани, защото не са били годни за консумация поради изтекъл срок.

Прието е, че за бракуваните с протокол №1/31.12.2019 г. УХТ опаковки разпоредбата на чл. 80, ал. 2, т. 5 от ЗДДС е неприложима, тъй като не са ангажирани доказателства за това какъв е срокът им на годност, нито е посочен нормативен акт, регламентиращ употребата им. Липсват и такива за унищожаването им.

В хода на съдебното производство е била назначена и извършена съдебно-счетоводна експертиза и допълнителна съдебно-счетоводна експертиза, които са приети и приложена към материалите по делото без възражения от страните. По същество в заключението си експертизата 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. 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 Й. Р. А. - орган по приходите при ТД на НАП - В., е разполагала с компетентност да издава заповед за възлагане на ревизия по отношение на дружество, чието седалище е в [населено място], независимо от няколко заповеди, които ответника е представил по делото в тази връзка. Още повече, че същият е бил определен да замества Б. С. С. със заповед №ДО 18-3617/18.07.2022г. на директор на офис Р. към ТД на НАП В., но същевременно Й. Р. А. не е бил посочен в заповед № 3-ЦУ-753/05.05.2022г., на зам. - изпълнителният директор на НАП, с която са били определени конкретните органите по приходите, за които не са прилагат правилата на чл. 7, ал.1 и чл. 8 от ДОПК. В тази връзка Й. Р. А. не е сред органите по приходите, за които не са прилагат правилата на чл. 7, ал.1 и чл. 8 от ДОПК и съответно е нямал правомощие да възлага ревизия на дружество със седалище в С..

Също така следва да се посочи, че 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.

Дори да се приеме, че компетентността на Й. Р. А. произтича от заместването на Б. С. С., то съдът приема, че и за Б. С. С., включен в списъка на лицата, за които не са прилагат правилата на чл. 7, ал.1 и чл. 8 от ДОПК не са налице правомощия за възлагане на ревизия на дружество със седалище [населено място].

Въз основа на заповед № 3-ЦУ-753/05.05.2022г. на зам. изпълнителния директор на НАП- Б. С. С. на длъжност Началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП - В., 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“. Представените в съдебно заседание доклади и указания -не са посочени като мотиви в обсъжданите заповеди и самите заповеди не препраща към тях като мотиви за издаването им. Въпросните указания и доклади- не са били представени на жалбоподателя в хода на административното производство и той не е бил запознат със съдържанието им. Дори да се приеме, че представените указания и доклади съставляват мотиви за издаването на заповедта, 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./ 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-01-245/05.05.2022г. на директора на ТД на НАП - С., не е предоставена надлежно компетентност за възлагане на ревизии на Б. С. С., 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. Доказаните разноски са: в размер на 50 лв. за държавна такса; 700 лв. депозит за изготвяне на ССЕ и 400 лв. депозит за изготвяне на допълнителна ССЕ по делото. В тази връзка, искането следва да бъде уважено на основание чл. 161 от ДОПК и на жалбоподателя да се заплатят съдебно-деловодни разноски в общ размер на 1150 лв. По изложените съображения и на основание чл. 160 и чл. 161 от ДОПК, съдът

Р Е Ш И :

ПРОГЛАСЯВА ЗА НИЩОЖЕН по жалба „АГРОМИЛК ПРОТЕИН“ ООД, ЕИК-[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], № 132, представлявано от С. И. Д. на Ревизионен акт №Р-22221422003830-091-001/16.06.2023г. издаден от Б. С. С. – орган възложил ревизията и Д. Н. Б. – ръководител на ревизията.

ОСЪЖДА Дирекция "ОДОП" - С. град при ЦУ на НАП да плати на „АГРОМИЛК ПРОТЕИН“ ООД, ЕИК-[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], № 132, разноски по делото в общ размер на 1150 /хиляда сто и педесет/ 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.