

РЕШЕНИЕ

№ 11623

гр. София, 11.07.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 44 състав,
в публично заседание на 02.07.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Мария Владимирова

при участието на секретаря Милена Чунчева, като разгледа дело номер **5375** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба на „ЕДРЕХИ“ ЕООД, ЕИК –[ЕИК], подадена чрез адв. Й. И., против Ревизионен акт (РА) № Р-22002222007802-091-001 от 10.10.2023 г., издаден от В. А. Н. на длъжност началник сектор – възложил ревизията, и Л. Д. Р., на длъжност гл. инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 439 от 02.04.2024 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП, с който на дружеството са определени задължения по ЗДДС в размер на 917233,42 лв. за данъчни периоди м. 05.2020 г., м. 06.2020 г. и от м. 09.2020 г. до м. 06.2021 г., ведно с лихвите за забава в размер на 263923,09 лева.
Жалбоподателят твърди, че оспореният РА е нищожен, тъй като не е налице териториална компетентност на издателите му. Ревизията е възложена в нарушение на изискванията на чл. 112, ал. 2, т. 1 и т.2 от ДОПК. В тази връзка се позовава на практика на ВАС, обективизирана в решения по адм. д. № 7761/2022 г., адм. д. № 6611/2023 г., адм. д. № 5816/2023 г., адм. д. № 3212/2021 г. На следващо място излага доводи за незаконосъобразност на РА, като счита, че въз основа на събраните в хода на административното производство писмени доказателства безспорно се установява, че са реализирани предпоставките за прилагане на нулева ставка по фактурите с получател BUBBLECAM PRODUCTIONS. Изпълнени са изискванията на чл. 53, ал. 2, т.1 от ЗДДС във вр. чл. 45, т. 1, б. „а“ и т. 2, б. „а“ ППЗДДС, поради което намира за необосновани изводите на органите по приходите за липса на ВОД по смисъла на чл.

7 ЗДДС по процесните фактури.

В съдебно заседание оспорващият, чрез адв. К., поддържа жалбата и моли същата да бъде уважена с присъждане на разноски съгласно представен списък.

Ответникът – директор на дирекция „ОДОП“ София при ЦУ на НАП, редовно призован, не се явява, не се представлява, не излага становище по жалбата.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, не изпраща представител.

Административен съд София - град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, по отделно и в тяхната съвкупност, и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл. 160 от ДОПК, прие за установено следното:

Началото на ревизията е поставена със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22002222007802-020-001 от 16.12.2022 г., връчена на 20.12.2022 г., с която е възложено извършването на ревизия на „ЕДРЕХИ“ ЕООД за определяне на задължения на дружеството за данък върху добавената стойност /ДДС/ за периода от м. 05. и м. 06.2020 г., от м. 09.2020 г. до 30.06.2021 г. Процесната ревизия е повторна и е възложена в изпълнение на указанията дадени с Решение №1913 от 06.12.2022 г. на директора на дирекция „ОДОП“ София.

Горепосочената ЗВР е издадена от В. А. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – Велико Търново, оправомощен със Заповед № РД-01-864/04.11.2022 г., т. 11 на директора на ТД на НАП – София /л. 37-38/, Заповед № З-ЦУ-1997/04.11.2022 г. на зам. изпълнителния директор на НАП /л. 32-34/, издадена на основание чл. 12, ал. 6 ДОПК и заповед № ЗЦУ-ОПР-22/22.08.2022 г. /л. 155/, и Заповед № З-ЦУ-2401/15.12.2022 г. на зам. изпълнителния директор на НАП /л. 35-36/.

Със ЗВР от 16.12.2022 г. е определен тримесечен срок за извършване на ревизията от връчване на ЗВР. Срокът на ревизията е удължен със Заповеди за изменение на ЗВР № Р-22002222007802-020-002/16.03.2023 г. /л. 44-45/ и № Р-22002222007802-020-003/18.04.2023 г. /л. 48-49/.

На основание чл. 34 от ДОПК ревизионното производство е спряно със Заповед №Р-22002222007802-023-001 от 02.05.2023 г. /л. 52-53/ и възобновено на основание чл. 35 от ДОПК със Заповед №Р- 22002222007802-143-001 от 14.07.2023 г. /л. 56/. Определен е срок за приключване на ревизията до 31.07.2023 г.

За резултатите от извършената ревизия е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22002222007802-092-001/14.08.2023 г., връчен електронно на 14.08.2023 г. Срещу РД не е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Въз основа на съставения ревизионен доклад, органът възложил ревизията – В. А. Н. - началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – Велико Търново и ръководителят на ревизията – Л. Д. Р. - гл. инспектор по приходите в ТД на НАП Велико Търново, на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, са издали Ревизионен акт (РА) № Р-22002222007802-091-001 от 10.10.2023 г. /л. 103-106/. Същият е надлежно връчен на ревизираното лице на 23.10.2023 г. по електронен път (л. 108). С РА на „ЕДРЕХИ“ ЕООД допълнително е начислен ДДС в размер на 917 233,42 лв., произтичащ от непризнати вътреобщностни доставки /ВОД/ към BUBBLECAM PRODUCTIONS OU, VIN E. и VIN E. и са начислени лихви в размер на 263 923,09 лв. Прието е, че въпреки наличието на изискуемите документи стоките не са напускали територията на България, а ангажираните писмени доказателства са с невярно съдържание. Формиран е извод, че декларираните ВОД следва да се третира

като облагаеми доставки, извършени на територията на страната, за които на основание чл. 82, ал. 1 от ЗДДС се дължи данък.

Така издаденият ревизионен акт изцяло е обжалван от ДЗЛ на основание и в срока по чл.152, ал.1 от ДОПК пред горестоящия в йерархията административен орган - директора на дирекция "ОДОП" София при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят възразява, че за изпълнението на ВОД са представени изискуемите документи по чл. 45, т. 1 и т. 2 от ППЗДДС. Изтъква, че в случая не се касае за инцидентни доставки, а за множество такива с изградени трайни търговски отношения между доставчик и получател. Според него ревизиращите са обосנוвали изводите си единствено с липсата на доказателства за преминаване на МПС през ГКПП Кулата. Възразява, че не са се съобразени уговорките между страните по сделките. Изтъква, че съгласно сключения договор транспорта на стоките е за сметка и се организира от получателя. Твърди, че вещите са предадени в негов склад, при което тяхната собственост и риска от случайното им погиване е прехвърлен на купувача. Счита, че не е в негова тежест да докаже как е организиран и изпълнен превозът. Според него органите по приходите не са извършили задълбочена проверка и не са формулирали правилни въпроси към третите лица, което е възпрепятствало установяването на действителните факти. Изтъква, че не е изискана информация от Агенция „Митници“, относно извършения превоз от гръцките дружества, а са отправени такива въпроси към гръцката данъчна администрация. Твърди, че в случая не е доказано участието на „ЕДРЕХИ“ ЕООД в извършването на данъчна измама, а обстоятелството, че управител на чуждестранно дружество е български гражданин, както и наличието на сметка в българска банка не предполага наличието на данъчна измама. Позовава се на практика на СЕС относима към спора.

Възраженията са приети за неоснователни и с решение № 439 от 02.04.2024 г. директорът на Д „ОДОП“ – София е потвърдил РА.

По делото са представени и приети като доказателства документите, съдържащи се в административната преписка по издаването и обжалването по административен ред на ревизионния акт, в това число доказателства удостоверяващи притежаването на КЕП от лицата, подписали в съответното длъжностно качество РА, РД и ЗВР и ЗИЗВР, ведно с оптичен носител, на който се съдържат електронните документи и файловете, генерирани при подписването им с квалифициран електронен подпис.

При така установената фактическа обстановка, Съдът достигна до следните правни изводи:

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваността на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевиращи доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. За валидността на акта Съдът следи служебно и в тази връзка намира оспорения ревизионен акт за нищожен, съображенията за това са следните:

Оспореният ревизионен акт е издаден като електронен документ, подписан с професионални КУКЕП на неговите издатели и съгласно чл. 3, ал. 2 от ЗЕДЕУУ отговаря на предвидената в закона форма, като в тази връзка са представени доказателства за валиден КУКЕП. Мотивиран е с констатациите, изложени в РД, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК е негова неразделна част. Съдържа разпоредителна част в табличен вид с посочени вид, основание и размер на

установените задължения. Следователно от формална страна РА е издаден в предвидената от закона писмена форма и има законово изискуемото съдържание. Същият, обаче е издаден от некомпетентен административен орган.

В процесния случай РА е издаден от В. А. Н. - началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – Велико Търново, възложил ревизията, и Л. Д. Р. - гл. инспектор по приходите в ТД на НАП – Велико Търново, ръководител на ревизията. Не е спорно по делото, че към датата на провеждане на ревизията и издаване на ревизионния акт В. Н. и Л. Р. са служители в ТД на НАП Велико Търново. Не е спорно още, че ревизираното дружество - „ЕДРЕХИ“ ЕООД, от момента на възлагане на ревизията до нейното приключване с издаване на РА е със седалище и адрес на управление в [населено място], ж.к. „Драгалевци“, [улица].

За доказване на компетентността на издателите на ревизионния акт е представена Заповед № 3–ЦУ–1997/04.11.2022 г. на зам. изпълнителния директор на НАП, с която са определени органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК, сред които от ТД на НАП – Велико Търново са В. Н. и Л. Р..

Представено е приложение към заповед № 3–ЦУ–2401/15.12.2022 г., съгласно което за „ЕДРЕХИ“ ЕООД за компетентната териториална дирекция ТД на НАП - София е определена териториална дирекция и екип на териториалната дирекция от ТД на НАП – Велико Търново.

Издадена е Заповед № РД–01– 864/04.11.2022 г. /л. 37-38/ на директора на ТД на НАП - София, с която е разпоредено функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК да се изпълняват от служители /органи по приходите/, за които съгласно Заповед № 3–ЦУ–1997/04.11.2022 г. на зам. изпълнителния директор на НАП не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК. В т. 11 от заповедта е посочен В. А. Н., издал ЗВР № Р-22002222007802-020-001 от 16.12.2022 г .

Съгласно разпоредбата 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 /чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК/, или от изпълнителния директор на НАП, съответно от определен от него заместник изпълнителен директор /чл. 112, ал. 2, т. 2 ДОПК/.

Делегирането на правомощия обаче от заместник изпълнителния директор на НАП към орган по приходите от териториална дирекция, която не е териториално компетентна спрямо ревизираното лице противоречи на нормата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК. В съдържанието на цитираната разпоредба не се сочи друго лице, различно от изпълнителния директор или негов заместник да има правомощието да възлага ревизии по отношение на всички лица, независимо в коя териториална дирекция е седалището им, а конкретните органи по приходите в съответната ТД на НАП, компетентни да възложат ревизионно производство се определят от териториалния директор на компетентната териториална дирекция. Анализът на цитираната разпоредба сочи, че дадените правомощия в чл. 112, ал. 2, т. 2 от ДОПК са изрична компетентност на изпълнителния директор или негов заместник, предвид което те не могат да бъдат предоставяни другиму.

Съгласно разпоредбата 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“. На основание чл. 8, ал. 1, т. 1 от ДОПК, компетентна териториална дирекция на Националната агенция за приходите относно производствата по този кодекс по отношение на юридическите лица е ТД на НАП,

където е седалището и адресът на управление на юридическите лица. Седалището и адресът на управление на дружеството – жалбоподател, както вече се посочи е в [населено място], поради което в случая компетентна е ТД на НАП София.

Основен принцип при провеждането на ревизионно производство е, че процесуалните действия се извършват от органи по приходите от компетентната териториалната дирекция, в случая по седалище и адрес на управление на юридическото лице. Изключенията от това правило са изчерпателно изброени и към тях се пристъпва при наличие на определени в закона предпоставки.

Предвиденото в нормата на чл. 12, ал. 6, изр. първо от ДОПК изключение от общото правило за определяне на компетентния орган определя, 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 ЗНАП 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.

Разпоредбата 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 бъде обоснована причината, която налага на органи по приходите при ТД на НАП Велико Търново да се възлага извършване на ревизия на юридическо лице, със седалище и адрес на управление в [населено място]. Такива мотиви изцяло липсват, както в горепосочените заповеди на зам. изпълнителния директор на НАП, така и в издадените в хода на ревизията официални документи, поради което, Съдът счита, че 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 конкретния случай 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.

За пълнота следва да бъде отбелязано, че не са изпълнени предпоставките на чл. 10, ал. 8 от ЗНАП, в който 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. Настоящият случай не покрива тази хипотеза поради липсата на представени заповеди за командироване на служители от ТД на НАП Велико Търново в ТД на НАП София.

Настоящият състав счита също така, че функциите по възлагане на ревизия по реда чл.112 ДОПК са извън обхвата на приложението на чл. 10, ал. 9 ЗНАП, тъй като, както вече се посочи, специалната и императивна разпоредба на чл. 112, ал. 2, т. 2 ДОПК не дава възможност изпълнителният 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 ДОПК органът по приходите, който е оправомощен да възлага ревизии следва да бъде определен от териториалния директор на ТД на НАП София /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 Велико Търново/ и съответно не са част от подчинената му ТД на НАП София – аргумент и от чл. 11 ЗНАП. В тази връзка по силата на заповед № РД-01-864 от 04.11.2022 г. на директора на ТД на НАП София не е предоставена надлежно компетентност за възлагане на ревизии на В. А. Н., тъй като директорът на ТД на НАП София не притежава компетентност за предоставяне на такава спрямо органи по приходите от друга териториална дирекция.

Това води несъмнено до извод за издаване на РА от некомпетентни органи по приходите от ТД на НАП Велико Търново. В този смисъл е и практиката на ВАС, а именно: решението № 4460/10.04.2024 г. по адм. д. № 11074/2023 г., Решение № 2675/06.03.2024 г. по адм. д. № 7618/2023 г., Решение № 2131/22.02.2024 г. по адм. д. № 6767/2023 г., Решение № 26 от 04.01.2024 г. по адм. д. № 5816/2023 г., VIII отд. на ВАС; Решение № 176 от 09.01.2024 г. по адм. д. № 6611/2023 г., VIII отд. на ВАС; Решение № 4425 от 26.04.2023 г. по адм.д. № 7761/2022 г., VIII отд. на ВАС; Решение № 13222/23.12.2021 г. по адм. д. № 3212/2021 г., I отд. на ВАС; Решение № 463/14.01.2021 г. по адм.д. № 8918/2020 г., I отд. на ВАС; Решение № 1456/03.02.2021 г. по адм. д. № 10482/2020 г., I отд. на ВАС; Решение № 2679/26.02.2021 г. по адм.д. № 11773/2020 г., I отд. на ВАС и Решение № 11678/17.11.2021 г. по адм. д. № 2837/2021 г., VIII отд. на ВАС.

С оглед изложеното жалбата се явява основателна, а ревизионният акт следва да бъде прогласен за нищожен. На основание чл. 160, ал. 5 вр. с чл. 173, ал. 2 от АПК, преписката следва да бъде изпратена на компетентния административен орган – Териториална дирекция на НАП София за възлагане на нова ревизия на „ЕДРЕХИ“ ЕООД при съобразяване с дадените от съда указания по тълкуване и прилагане на закона.

С оглед изхода на спора в полза на жалбоподателя следва да се присъдят разноски в размер на 50 лева – платена държавна такса и 36 000 лв. – адвокатско възнаграждение платено по банков път.

Воден от горното и на основание чл. 160 ДОПК, Административен съд София - град, Трето отделение, 44 състав,

Р Е Ш И:

ОБЯВЯВА ЗА НИЩОЖЕН ревизионен акт (РА) № Р-22002222007802-091-001 от 10.10.2023 г., издаден от В. А. Н. на длъжност началник сектор – възложил ревизията, и Л. Д. Р., на длъжност гл. инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 439 от 02.04.2024 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП, с който на „ЕДРЕХИ“ ЕООД, ЕИК –[ЕИК], са определени задължения по ЗДДС в размер на 917233,42 лв. за данъчни периоди м. 05.2020 г., м. 06.2020 г. и от м. 09.2020 г. до м. 06.2021 г., ведно с лихвите за забава в размер на 263923,09 лева.

ИЗПРАЩА административната преписка на компетентната дирекция - ТД на НАП – София за възлагане на нова ревизия на „ЕДРЕХИ“ ЕООД, ЕИК –[ЕИК], при съобразяване със задължителните указания по тълкуването и прилагането на закона дадени с настоящия съдебен акт.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на „ЕДРЕХИ“ ЕООД, ЕИК –[ЕИК], разноски по делото в размер на 36050 лв. /тридесет и шест хиляди и петдесет лева/.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: