

РЕШЕНИЕ

№ 4201

гр. София, 23.06.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав, в публично заседание на 22.05.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Цонка Вретенарова и при участието на прокурора Моника Малинова, като разгледа дело номер **1754** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния и процесуален кодекс /ДОПК/.

Делото е образувано по жалба на „БИО ПИ ДИ ЕС СТРОЙ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] със седалище [населено място], чрез упълномощен адв. Т. от САК, против Ревизионен акт № Р-22221721006765-091-001/19.09.2022г., издаден от С. Й. и А. Д. - органи по приходите при ТД на НАП - С., потвърден с Решение№1937/09.12.2022г. на директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП – С., за отказано право на данъчен кредит по доставки за периода 01.01.2020г. до 31.08.2021г. от доставчиците "Райфайл Про" ЕООД, "Ранд Ком" ЕООД, Х. Тех" ЕООД, "Администриране и защита на личните данни" ЕООД; "Терм Инженеринг Груп" ЕООД, както и за начислени задължения за лихви, в това число и за невнесен данък по декларация.

С жалбата се иска отмяната на РА като незаконосъобразен, изложени са подробни правни съображения и цитирана съдебна практика на Съда на ЕС и на ВАС, претендира се, че ревизиращите са игнорирали представени доказателства, в това число за плащания по доставките. Пред съда дружеството не ангажира доказателства, в това число по предоставената възможност от съда и указания за приетото на стр. 14, първи абзац от решението за извършена от дружеството злоупотреба с право.

Ответникът - директорът на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при ЦУ на НАП - С., чрез юрк. З., оспори жалбата, а в ход по същество претендира нейната неоснователност, а РА като правилен и законосъобразен, тъй като не са ангажирани допълнително и събрани доказателства, съображенията за това са изложени в решението на директора. Претендира присъждането на юристконсултско възнаграждение.

Прокурорът - М. при СГП, представи заключение за неоснователност на касационната жалба.

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:

Жалбата до съда е с дата 21.12.2022г., а решението на директора е връчено на 13.12.2022г., с оглед на което жалбата до съда е подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на директора е издадено в срока по чл.155, ал.1 ДОПК, предвид датата на жалбата по административен ред - 04.10.2022г. Изложеното обуславя извод за допустимост на оспорването по делото.

Правна преценка на съда 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-22221721006765-020-001/02.12.2021 г., издадена от С. Й. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП В..

За компетентността на органа да възложи ревизията, в решението на директора е посочено, че тя произтича от Заповед №3-ЦУ-3287/ 08.11.2021 г. издадена от зам. изпълнителния директор на НАП.

Заповед №РД-01-787/08.11.2021 г., издадена от изпълняващия длъжността директор па ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „БИО 11Й ДИ ЕС СТРОЙ“ ЕООД за определяне па задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от 01.01.2020 г. до 31.08.2021г.

Със Заповеди за изменение на заповед за възлагане на ревизия (ЗИЗВР), №Р-22221721006765-020-002/07.03.2022 г., издадени от С. Й. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП В., както и №Р-22221721006765-020-003/03.05.2022г., издадена въз основа на заповед №Р-22221721006765-ЗИД-001/03.05.2022г. на зам. изпълнителния директор на НАП, срокът за извършване на ревизията е продължен до 09.08.2022г.

Ревизиращи органи са А. В. Д. - главен инспектор, ръководител на ревизията и Д. Х. С. - старши инспектор по приходите, и двамата органи по приходите при ТД на НАП - В., както и С. Й. Г., заемаща посочената по-горе длъжност, съгласно Заповед № 3-ЦУ-3727/08.11.2021г. на зам.-изпълнителен директор на НАП - Г. Д., представена

по делото и на стр. 30, както и в приложение 1. Тази заповед е издадена на основание чл.12, ал.6 ДОПК и Заповед № ЗЦУ - ОПР -9/21.05.2021г. на изпълнителния директор на НАП.

Със Заповед № З-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.8от ДОПК, като по т.2 от заповедта та са посочени органи при ТД В., сред които и С. Й. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП В., както и А. В. Д. - главен инспектор и Д. Х. С. - старши инспектор по приходите. Съгласно тази заповед, посочените 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 № З-ЦУ-3428/26.11.2021г., на зам.-изпълнителен директор на НАП - Г. Д., представена на стр. 7 от административната преписка, 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 № З-ЦУ-3428/26.11.2021г., на зам.-изпълнителен директор на НАП - Г. Д., служителите на ТД на НАП, посочени в заповед Заповед № З-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 № З-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. В приложението под номер 5 е вписано процесното дружество Био Пи Ди ЕС – с наименование и ЕИК, като е посочено, че компетентната му ТД на НАП е С., но ревизията трябва да се извърши от ТД -В..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22221721006765-092-001/23.08.2022г., връчен по електронен път на 25.08.2022 г. Дружеството не е подало писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК. Ревизионният доклад е издаден от А. В. Д. - главен инспектор, ръководител на ревизията и Д. Х. С., старши инспектор, т.е от органите при ТД на НАП - В., на които е възложено извършването на ревизията.

Ревизията приключва с РА №Р-22221721006765-091-001/19.09.2022 г., издаден от С. Й. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП В. - орган, възложил ревизията и А. В. Д., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В. - ръководител на ревизията.

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], [улица], вх. Г, ап.22, 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 заповед на изпълнителния директор, издадена 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-3428/276.11.2021., 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 процесния 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. Следва да се посочи, че чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, съставляваща правното основание зам. Изпълнителният директор да посочи, че дръжатвата, по приложението към заповедта от 26.11.2021г.,

ще бъдат ревизирани от органи, от конкретна териториална дирекция – в случая В., 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.

В заповедта от 26.11.2021г. 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 командирани 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 командирани служители, с промяна на мястото на изпълнение, като част от компетентната дирекция, правното им положение попада в чл. 7 от ДОПК.

Освен горното, със заповед №3-ЦУ13428/26.11.2021г. 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 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 налице 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.

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

РЕШИ:

ОБЯВЯВА нищожността на Ревизионен акт № Р-22221721006765-091-001/19.09.2022г., издаден от С. Й. и А. Д. - органи по приходите при ТД на НАП - С., потвърден с Решение №1937/09.12.2022г. на директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП – С., по жалба на „БИО ПИ ДИ ЕС СТРОЙ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] със седалище [населено място], като вместо него,

ВРЪЩА административната преписка на компетентната дирекция - ТЕРИТОРИАЛНА ДИРЕКЦИЯ НА НАП - С., за възлагане на нова ревизия на „БИО ПИ ДИ ЕС СТРОЙ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] със седалище [населено място], за данъчни

периоди от м. 01.2020г. до м.08.2021г.

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

Съдия: