

РЕШЕНИЕ

№ 7975

гр. София, 19.12.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав, в публично заседание на 27.11.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Цонка Вретенарова, като разгледа дело номер **1034** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Делото е по реда на чл.156 и следващите от Данъчно-осигурителния и процесуален кодекс (ДОПК).

Делото е образувано по жалба от "БЕСТ ТРЕЙДИНГ БРАНДС" ЕООД с ЕИК[ЕИК] и със седалище в [населено място], представлявано от управителя си Ц. Д., срещу Ревизионен акт (РА) № Р- 22220422001200-091-001/14.09.2022г. , издаден от Н. Ж. К., на длъжност началник сектор, въложил ревизията и от Б. Ч., на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1847/28.11.2022г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - С. при ЦУ на НАП.

С жалбата се иска съдът да прогласи нищожността на акта, алтернативно , да постанови отмяната му. С РА не е признато право на приспадане на данъчен кредит и разходи за покупки от Наргиле К. ЕООД и Наргиле Г. ЕООД, на основание, че доставките не са реално получени., като оспорва този извод Претендира, че на дружеството е прехвърлено правото на собственост - стр. 4 от жалбата, получените стоки по доставките били използвани за дейността на дружеството. Същевременно, обосновава правото си на данъчен кредит с издадените фактури - документи по чл.71, ал.1, т.1 ЗДДС и включването им в дневниците за продажби от доставчиците. Жалбоподателят не посочва въз основа на какви точно обстоятелства счита, че е прехвърлена собствеността.

Пред съда жалбата се поддържа чрез адв. Ж., който претендира основателността ѝ на двете предявени основания въз основа на събраните допълнително доказателства в

хода на съдебните производство - писмени доказателства и заключение на вещо лице. От същите се установявало, че дружеството е получател по реални доставки ,стоките са вложени в данъчен склад при проследимост на тяхното движение, установени били извършените плащания и последващи продажби на същата стока, основанията за упражняване на правото на данъчен кредит са доказани.

По основанията за нищожност на РА в жалбата са изтъкнати следните доводи: ревизията не е извършена от компетентен орган, дружеството е регистрирано лице в ТД на НАП С., РА е издаден в нарушение на териториалната компетентност на органите по приходите. Ревизорният екип през цялото време бил с място на работа в П., невъзможно било едновременно да са и командировани в ТД на НАП С.. Изложени са правни съображения за предвиденото по чл.12, ал.6 ДОПК и чл.7, ал.8 ДОПК, не били налице мотиви, изложени от изпълнителния директор, които да сочат основателни причини и необходимост от промяна на компетентната териториална дирекция.Липсата на компетентност определя като съществено порцесуално нарушение, водещо до нищожност на издадения ревизионен акт.

Ответникът - директорът на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" чрез юрк. М., оспори жалбата изцяло, претендира неоснователността ѝ - в ход по същество и в писмени бележки. Претендира присъждането на юрисконсултско възнаграждение. В писмените бележки излага доводи за установяване задължения по ЗДДС, като счита, че в хода на съдебното производство не са опровергани изводите на органите по приходите и не било доказано по категоричен начин, че фактурите, издадени от доставчиците "НАРГИЛЕ КЪМПАНИ" ЕООД и „НАРГИЛЕ ГАЛАКСИ" ЕООД документират извършени реални доставки. Изложени са правни съображения за предпоставките да се упражни право на данъчен кредит, както и съображения по заключението на вещото лице, в това число, че вещото лице е разгледало единствено фактури, без представени съпътстващи доставките документи. Счита противоречия в твърдението на вещото лице относно влагането на стоките в данъчен склад. Поотношение на плащането нямало категорични данни и задълбочен анализ, видно било от представената разпечатка от ТД на НАП, че "ТИ ЕН ДИ КЕПИТЪЛ" ЕООД никога не е имало регистрирано фискално устройство, в тази връзка счита за невъзможно да е приемало плащания в брой. Счита, че доставки не са извършени по спорните фактури, изложени са съображения за преценката на счетоводните документи - изискването счетоводството да бъде редовно водено, основани на чл.182 ГПК и чл.521 ДОПК. Редовността на счетоводните книги не се предполагала, а следвало да бъде доказана. По тези съображения се иска от съда да постанови отхвърляне на жалбата по делото.

По делото са приети доказателствата по ревизионната преписка и допълнително по искане на жалбоподателя е изслушано заключение на вещо лице и допълнителни доказателства, предоставени за изготвяне на заключението.

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:

Предмет на оспорване е Ревизионен акт № Р- 22220422001200-091-001/14.09.2022г., издаден от Н. Ж. К., на длъжност началник сектор, възложил ревизията и от Б. Ч., на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, органи по приходите при ТД на НАП - П., в частта потвърден с Решение № 1847/28.11.2022г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - С. при ЦУ на НАП, в която са установени допълнителни задължения по Закона за данъка върху добавената стойност за ДДС общо в размер на 84 375,20лв. и лихви в размер на 9 243,64 лв. за данъчни периоди месеците 05, 09, 2021 г. на основание непризнато право на данъчен кредит по фактури за доставки от НАРГИЛЕ К." ЕООД (фактури № 1..09/05.05.2021г. и № 100..10/05.05.2021г.) и "НАРГИЛЕ ГАЛАКСИ" ЕООД (ф.№0..03/20.09.2021г. и № 0..04/20.09.2021г.) с предмет на доставката "меласа за наргиле".

Решението на директора е връчено на дата 07.12.2022г., а жалбата до съда е от дата 21.12.2022г. с оглед на което е подадена в срока за оспорване на акта по искането за отмяна като материално-незаконосъобразен. Изпълнени са изискванията на закона по чл.156, ал.1 и ал.2 ДОПК, предвид на което жалбата е процесуално допустима.

По предявеното основание за нищожност на РА съдът намира следното:

Съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, съдът служебно е задължен да провери компетентността на органа, издал РА. В решението на директора са изложени мотиви за компетентността на органите, издали актовете в хода на ревизионното производство. На основание цитираната разпоредба, съдът е задължен да извърши служебно проверка на изискванията за компетентност на органите, издали РА на основание чл.160, ал.2 ДОПК.

Процесният РА е издаден в рамките на ревизионно производство, образувано със Заповед за възлагане на ревизия №Р-22220422001200-020-001/11.03.2022 г., издадена от Н. Ж. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП П..

За компетентността на органа, възложил ревизията, в решението на директора е посочено, че тя произтича от Заповед № РД-01-787/08.11.2021г. на директора на ТД на НАП - С. и две заповеди: Заповед №3-ЦУ-3287/ 08.11.2021 г. и Заповед № ЗЦУ -343/11.03.2022г., издадени от заместник изпълнителния директор на НАП.

Ревизиращи органи са Б. Г. Ч., главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, и Р. В. К. - главен инспектор по приходите. Посочените органи по приходите, както и възложилът ревизията орган Н. Ж. К., са органи по приходите при ТД на НАП - П., съгласно т.4 от Заповед № З-ЦУ-3727/08.11.2021г. на зам.-изпълнителен директор на НАП Г. Д., представена по делото и на стр. 19 -21., Тази заповед е издадена на основание чл.12, ал.6 ДОПК, както и Заповед № ЗЦУ - ОНР -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.8 от ДОПК, като по т.4 от заповедта са посочени органи при ТД П., сред които Б. Г. Ч., главен инспектор по приходите и Р. В. К. - главен инспектор по приходите, както и Н. Ж. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ .

Съгласно Заповед № З-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 № З-ЦУ-343/11.03.2022г., на зам.-изпълнителен директор на НАП - М. К., на л. 23 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 № З-ЦУ-343/11.03.2022г. на зам.-изпълнителен директор на НАП, 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.

По делото се съдържа на стр.26 приложение към заповед, в което в таблица на ред 5 е вписано процесното дружество „Б. Т. Б.“, като е посочено, че компетентната му ТД на НАП е С., но в колоната ТД – екип, е посочено ТД –П..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22220422001200-092-001/17.08.2022 г., издаден като електронен документ връчен по електронен път на 22.08.2022 г. Дружеството не е подало писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизионният доклад е издаден от Б. Г. Ч. - главен инспектор, ръководител на ревизията и Р. В. К. – главен инспектор по приходите, и двамата органи по приходите при ТД на НАП – П., т.е от органите при ТД на НАП – П., на които е възложено извършването на ревизията.

Ревизията приключва с Ревизионен акт №№Р-22220422001200-091-001/14.09.2022 г., издаден от Н. Ж. К. като орган, възложил ревизията и Б. Г. Ч., - ръководител на ревизията, органи по приходите при ТД на НАП – П..

В казуса по делото няма данни, посочените органи издатели на РА да са командировани за изпълнение на служебните им функции в ТД на НАП – С.. Представени са заповеди на изпълнителния директор на НАП, с които посочените негови заместници са оправомощени да издадат заповедите съответно на основание чл.7, а.1 и ал.8 ДОПК за Г. Д., заповедта на л.631 от делото и за М. К. – да изпълнява правомощията на зам. изпълнителен директор – по заместване за периода от 04.03.2022г. до 11.03.2022г. – на л.632.

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], [жк], [улица], партер, офис 1, 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 разпорежи 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-343/11.03.2022 г., 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 Заповед № З-ЦУ-343/11.03.2022 г. фактически е иззета компетентността на териториалната дирекция, както произтича от 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 П.,

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 Заповед № 3-ЦУ-343/11.03.2022 г. 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 командироваани 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 командироваани 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-343/11.03.2022 г. 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 - С. 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, съгласно доказателствата за плащането им: 50 лв. за държавна такса, възнаграждение на адвоката - 2000лв., платено в брой съгласно договор за правна помощ - л.433 от делото и и за вещо лице - 600 лв. -л. 449 от делото и допълнително плащане за вещо лице - молба към платежно нареждане от 07.12.2023г. за сумата от 195,60лв. , общо 2845,60лв.

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-22220422001200-091-001/14.09.2022г., издаден от Н. Ж. К., на длъжност началник сектор, възложил ревизията и от Б. Г. Ч., на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, органи по приходите при ТД на НАП - П., в частта потвърден с Решение № 1847/28.11.2022г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - С. при ЦУ на НАП, в която са установени допълнителни задължения по Закона за данъка върху добавената стойност за ДДС общо в размер на 84 375,20лв. и лихви в размер на 9 243,64 лв. за данъчни периоди месеците 05, 09, 2021 г. на основание непризнато право на данъчен кредит по фактури за доставки от "НАРГИЛЕ К." ЕООД и "НАРГИЛЕ ГАЛАКСИ" ЕООД по жалба от "БЕСТ ТРЕЙДИНГ БРАНДС" ЕООД с ЕИК[ЕИК] и със седалище в [населено място], представлявано от управителя си Ц. Д..

ОСЪЖДА НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ със седалище в [населено място], да заплати на "БЕСТ ТРЕЙДИНГ БРАНДС" ЕООД с ЕИК[ЕИК] и със седалище в [населено място], сумата от 2845,60 (две хиляди осемстотин четиридесет и пет лева и 60 стотинки) лв. за разноски.

ВРЪЩА административната преписка на компетентната дирекция - ТЕРИТОРИАЛНА ДИРЕКЦИЯ НА НАП - С., за възлагане на нова ревизия на "БЕСТ ТРЕЙДИНГ БРАНДС" ЕООД с ЕИК[ЕИК] и със седалище в [населено място], за данъчни периоди месеците 05 и 09 на 2021 г. Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му.

Съдия: