

РЕШЕНИЕ

№ 5573

гр. София, 18.02.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав, в публично заседание на 20.01.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Милена Чунчева, като разгледа дело номер **1960** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство по делото е по реда на чл.157 и следващите от ДОПК.

Делото е образувано по жалба от "ДИ СТРОЙ 2016" ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище в [населено място], представлявано от управителя И. Г., подадена срещу Ревизионен акт. Р-22221023001254-091-001/05.10.2023г., издаден от М. Г. - началник сектор, в качеството ѝ на орган, възложил ревизията, и Д. К., на длъжност главен инспектор по приходите, като орган, ръководител на ревизията, потвърден изцяло с Решение № 1780/19.12.2023г. на Директора на Дирекция "ОДОП" - С..

С оспорения РА са установени допълнителни задължения за ревизираните данъчни периоди м. 12.2021г. и от м. 09.2022г. до м. 12.2022г. по ЗДДС общо задължения за главници в размер на 58 119,44 лв. за лихви в размер на 7 347,09 лв. към датата на РА.

С жалбата се иска отмяната на акта в оспорената част с доводи за несъгласие с изложеното в мотивите и правните изводи, иска се отмяната на ревизионния акт като неправилен и незаконосъобразен. Също се претендира, че след извършена проверка на административната преписка, не се установяват предпоставките по чл.10, ал.8 и ал.9 от Закона за НАП, вр. чл.12, ал.6 и чл.112, ал2 т.2 ДОПК - наличие на необходимост ревизионното производство да се проведе от органи по приходите на ТД на НАП - В., вместо териториално компетентната дирекция по смисъла на чл.8 ДОПК. Изиска представянето на заповеди ЗЦУ - ОНР-22/22.08.2022г. въз основа на която са издадени Заповед № З-ЦУ-1997/04.11.2021г. и Заповед № ЗЦУ-519/10.03.2023г. и приложението към последната заповед. Изиска представянето

на доказателство за квалифициран електронен подпис (КЕП) на В. З., член на ревизиращия екип съгласно заповедта за възлагане на ревизия, и за М. Г., възложила ревизията, изиска и доказателства за заемана длъжност от органите по приходите, участвали в ревизионното производство - за назначаване в съответната ТД на НАП в съответствие с чл.13, ал.1 от ЗНАП. Ангажира и доказателства по същество - съдебно-икономическа експертиза, допусната от съда.

В ход по същество дружеството чрез адв. Д. претендира основателност на жалбата, счита, че в хода на съдебното производство са събрани достатъчно доказателства относно изпълнението на материално-правните предпоставки за упражняване на правото на данъчен кредит. Претендира присъждането на разноски.

Ответникът - директорът на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при ЦУ на НАП - С., чрез юрк. Й. оспори жалбата изцяло и иска от съда да постанови отхвърлянето й. Поддържа мотивите изложени в решението на ответника, както и, че в хода на съдебното дирене не са събрани доказателства, които оборват изложените мотиви в решението. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

По делото са приети доказателствата по административната преписка и допълнително представени от дружеството и от ответника по искане на оспорващия и указания на съда - във връзка с компетентността на органите, издали РА, прието е заключение по съдебно-икономическа експертиза от вещото лице Н. - Г..

Административен съд София-град, Първо отделение 12-ти състав, като обсъди доказателствата по делото, взе предвид доводите и възраженията на страните, извърши дължимата проверка на оспорения ревизионен акт по реда на чл.160, ал.2 ДОПК, от фактическа и правна страна приема за установено следното:

По допустимостта на жалбата:

Жалбата до съда е от дата 12.01.2024г., подадена чрез административния орган, а решението на директора е връчено на дата 03.01.2024г., с оглед на което е спазен срокът за оспорване пред съда, предвиден в чл.156, ал.1 АПК. Жалбата е процесуално допустима и по чл.156, ал.2 АПК, предвид, че се иска отмяната на РА в частта, в която са установени данъчни задължение и не е отменен при оспорването му по административен ред.

По издаването на РА от компетентен орган

Процесното ревизионно производство, приключило с издаването на оспорения по делото РА, образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221023001254-020- 001/10.03.2023 г., връчена на дружеството на 27.03.2023 г., изменена със ЗИЗВР №Р-22221023001254-020-001/10.03.2023 г., всички издадени от М. Т. Т., орган по приходите при ТД на НАП - В., с които е възложено извършването на ревизия на "ДИ СТРОЙ 2016" ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище в [населено място], представлявано от управителя И. Г., за определяне на задълженията за ДДС за данъчни периоди от 01.11.2021г. до 31.12.2022г.

За резултатите от ревизията е издаден Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221023001254-092-001/08.09.2023 г., връчен на 11.09.2023 г., и издаден от Д. М. К. - гл. инспектор по приходите, - ръководител на ревизията и В. Т. З., главен инспектор по приходите, на които съгласно ЗВР е възложено извършването на ревизията. Срещу РД не е депозирано писмено възражение, по реда на чл. 117, ал. 5

от ДОПК.

Ревизията приключва с РА №Р-22221023001254-091-001/05.10.2023 г., издаден от М. Т. Т., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. - орган, възложил ревизията и Д. М. К., на длъжност главен инспектор в сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на В. - ръководител на ревизията, връчен на 09.10.2023 г. Срещу РА е подадена жалба по административен ред и приложени доказателства на дата 20.10.2023г., разгледана с Решение № 1780/19.12.2023г. на ответника.

ЗВР и за изменението й, РД и РА са издадени като електронни документи, съгласно отбелязване в същите: Документът е електронно създаден и подписан, като данни за електронния подпис на издателя са налични в електронния документ". На л. 51 от делото документите, издадени от органите по приходите са представени в електронен вид на магнитен носител - СД- R. Същите, са представени и приети по делото като възпроизведени на хартиен носител електронни документи, по реда на чл. 184, ал.1 ГПК, вр. пар.2 на ДР на ДОПК, в това число с данни относно проверката на електронния подпис за валидността на сертификата и за вида на подписа – л. 110 и следващите и за органа по приходите В. З. - на л. 263 от делото.

Видно е, че в хода на ревизионното производство актовете на органите по приходите са връчвани електронно, в хода на съдебното производство по реда на същата разпоредба не е направено искане от страна на жалбоподателя да бъдат представени оригиналните електронни документи. Съдът извърши справка на съдържанието на представения СД- R с актовете на органите по приходите, които съдържат и визуализация на екран за проверка на сертификата и за сроковете му на валидност идентични с представените разпечатки на хартиен носител. От вида на подписа StampIT - Global Qualified CA се установява, че е вид квалифициран електронен подпис, с доставчик „Информационно обслужване“ АД - дружество, доставчик на електронни удостоверителни услуги, вписано от Комисията за регулиране на съобщенията в националния доверителен списък доставчици на квалифицирани удостоверителни услуги, съгласно чл. 22 от Регламент (ЕС) № 910/2014 и обявен от комисията на електронен адрес <https://crc.bg/bg/rubriki/560/elektronni-udostoveritelni-uslugi>. Следователно, ЗВР и за изменението й, РД и РА , като подписани с квалифицирани електронни подписи, които съответстват на изискванията на Регламент (ЕС) № 910/2014, съответстват на изискването да съдържат подписи на издателите им.

Изложеното обосновава извод, че издадените актове от органите по приходите в хода на процесното ревизионно производство, на първо място са издадени в съответствие с изискванията за съдържание и форма, съответно за ЗВР – по чл. 113 ДОПК, за РД по чл.117 ДОПК и за РА по чл.120, ал.1 ДОПК.

По спорния въпрос за необходимост ревизионното производство да се проведе от органите по приходите в ТД на НАП - В., ответникът представи доказателства към молба от 19.06.2024г. - л. 238 и следващите от делото, в това число Доклад № 93-00-2469/21.05.2024г. от зам. директор на Дирекция Контрол при ЦУ на НАП. Този доклад е последващ и не съставлява основание за издаване на процесната ЗВР, предвид, че същата е от дата 10.03.2023г., предвид на което е неотносим по смисъла на чл.142, ал.2 АПК вр. хпар.2 ДР на ДОПК. Докладът освен това касае преглед на натовареността от 01.01.2021г. до 30.04.2024г. във връзка с въведена организация за възлагане на ревизии на лица с компетентна ТД на НАП С. от органи по приходите

при ТД на НАП - Б., В., В. Т. и П., т.е. касае се за последващ анализ, разгледани са показатели за натовареност и други данни. Също е представено писмо от 17.03.2024г. до директор на Дирекция ОДОП - С. -изготвено от Е. Н., зам. изпълнителен директор на НАП, което също не би могло да съставлява мотиви за необходимост от възлагане на процесната ревизия на органи извън компетентната по чл.8 ДОПК териториална дирекция, предвид датата на издаване на писмото.

От ответника е представена Докладна записка с изх. № 93-00-5429/03.11.2021г. до изпълнителния директор на НАП, изготвена от П. Д. - директор на Дирекция "Контрол" при ЦУ на НАП и относно: издаване на заповед за определяне на органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл.7, ал.1 и чл. 8 от ДОПК - касае органи по приходите от ТД на НАП Б., В., В. Т. и П., който също съдържа анализ и тенденция, че натовареността на органите по приходите от отдел Ревизии в ТД на НАП С. е значително по-голяма от тази в останалите ТД на НАП, и която се запазва, направено е предложение след съвещание, през следващите 6 месеца да бъде ангажиран същият ресурс от всяка ТД на НАП през изминалия 6 -месечен период. Идентичен анализ на натовареността и предложения за действия се съдържа в от дата 01.07.2022г. изготвен от същия директор К., но до Г. Д., зам. изпълнителен директор на НАП. Също е представено писмо от 29.04.2021г. от директор П. Д. до директорите на ТД на НАП, относно въвеждане на организация за възлагане на производства спрямо лица с компетентна ТД на НАП С. на органи по приходите от ТД на НАП Б., В., В. Т. и П..

Със Заповед № 3-ЦУ-1997/04.11.2022 г. на зам.-изпълнителен директор на НАП - л. 42 от делото, 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.2 от заповедта са посочени органи при ТД В., сред които и М. Г. на длъжност началник сектор „Ревизии“, Д. К. главен инспектор по приходите- РЕ, което съдът възприема като ръководител на екип и и В. З. - главен инспектор по приходите.

Съгласно Заповед № 3-ЦУ-1997/04.11.2022 г. на зам.-изпълнителен директор на НАП, посочените в нея органи по приходите осъществяват правомощията си по чл. 12, ал.1 от ДОПК на територията на цялата страна, независимо от определената по чл. 7, ал.1 и чл. 8 от ДОПК компетентност. Други съображения за издаването на заповедта не са посочени.

По делото е представена Заповед № 3-ЦУ-519/10.03.2023 г., на зам.-изпълнителен директор на НАП – М. К., на л.47от делото, издадена на основание чл.10, ал. 9 от Закона за Националната агенция за приходите, във връзка със Заповед за оправомощаване № 3ЦУ -ОПР-22/22.08.2022 г.

Видно от разпоредителната част на № 3-ЦУ-519/10.03.2023 г., на зам.-изпълнителен директор на НАП, служителите на ТД на НАП, посочени в заповед Заповед № 3-ЦУ-1997/04.11.2022 г. 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 № 3-ЦУ-1997/04.11.2022 г. и определени от директора на ТД на НАП С. със Заповед № РД-01-864/04.11.2022 г., издадени на основание чл.112, ал.2, т.1 ДОПК.

Със Заповед № РД-01-864/04.11.2022 г., издадена от директор на ТД на НАП С., директорът на ТД на НАП - С., възлага функциите на компетентен орган по чл.112,

ал.2, т.1 ДОПК, считано от 07.11.2022г. на органи по приходите, посочени в Заповед №3-ЦУ-1997/04.11.2022 г. на зам. изпълнителния директор на НАП и за които не се прилагат правилата на чл.7, ал.1 и чл.8 ДОПК. В тази заповед под №3 е посочена и М. Г., началник сектор "Ревизии" към Дирекция "Контрол" при ТД на НАП - В..

По делото се съдържа на л. 45 таблица, в която в колоната ЕИК на ЗЛ се съдържа и ЕИК на дружеството -[ЕИК], в колона тип на контролна дейност е посочено ревизия, в колона дата на разпределение- 2.3.2023г. съдържа се и номер на случай, неизвестно на какво съответен Също в Приложение към заповед без обозначение на номер, дата и издател - л. 46 от делото, се съдържа таблица, в която в колона наименование на ЗЛ е посочено дружеството „ДИ СТРОЙ 2016“, в колона ТД на ЗЛ е посочено ТД на НАП С., а в колона ТД екип - ТД В.. След допълнителни указания и представени доказателства - л. 258 и следващите е видно, че двете обсъдени таблици, представени повторно, съставляват приложение към заповед № № 3-ЦУ-519/10.03.2023 г., издадена от зам. изп. директор на НАП К..

Представена е заповед № ЗЦУ-ОПР-22/22.08.2022 г. на изпълнителния директор на НАП, с която посоченият от него заместник - З. Г., е оправомощен да издава заповедите съответно на основание чл.7, ал.1 и ал. 8 от ДОПК, при необходимост за изпълнение на възложените от агенцията функции със заповед да нарежда служители от една териториална дирекция да преминат в друга, както и със заповед да нарежда на служители от една териториална дирекция да осъществяват правомощията си по отношение на лица, за които съгласно правилата на чл. 8 от ДОП компетентни са органите на друга териториална дирекция на НАП.

По делото допълнително са представени доказателства за заеманата длъжност в ТД на НАП - В. от органите по приходите М. Г. на длъжност началник сектор „Ревизии“, Д. К. главен инспектор по приходите - РЕ, което съдът възприема като ръководител на екип и В. З. - главен инспектор по приходите - л.262 от делото, предвид представените заповеди за преназначаването им на посочените длъжности от директора на ТД на НАП - В..

В казуса по делото няма данни, посочените органи по приходите, заемащи длъжност в ТД на НАП - В., са командирова за изпълнение на служебните им функции в ТД на НАП – С..

При така изложеното до тук, по компетентността на органите по приходите съдът формира следните правни 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], район Т., [жк], [улица], бл. ., вх. А, ет. 1, ап. 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 № 3-ЦУ-519/10.03.2023 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 № **3-ЦУ-519/10.03.2023** 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 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 от 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 № **З-ЦУ-519/10.03.2023** 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 от ДОПК, каквато не е процесната, органите по приходите изпълняват функциите си като командироваани 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 № **З-ЦУ-519/10.03.2023** г. не упражнява правомощията по чл. 112, ал. 2, т. 2 от ДОПК, предвид на което за ревизията на конкретното дружество се прилага чл. 8 от 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 от 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, съдът не следва да обсъжда въпроси за материалната законосъобразност на РА, в това число писмените доказателства и заключението на вещото лице по довода в жалбата за законосъобразно упражнено право на приспадане на данъчен кредит за ревизираните данъчни периоди и незаконосъобразност на отказа да бъде признато с оспорения РА, респективно установени задължения в същия размер и лихви по фактури от „БУЛГАР ТРАНС ГРУП“ ЕООД, „УНИФАКТОР“ ЕООД, „ВАНЕСА БИЛД“ ЕООД, тъй като резултатът от правния спор по делото няма да бъде променен – съдът следва да обяви нищожността на РА.

Предвид изхода от делото и своевременно направено искане за присъждане на разноски, съгласно доказателствата за плащането им: 50 лв. за държавна такса и за вещо лице - 800 лв., общо 850 лв. 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

Р Е Ш И :

ОБЯВЯВА по жалба от "ДИ СТРОЙ 2016" ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище в [населено място] НИЩОЖНОСТТА на Ревизионен акт. Р-22221023001254-091-001/05.10.2023г., издаден от М. Г. - началник сектор, в качеството ѝ на орган, възложил ревизията, и Д. К., на длъжност главен инспектор по приходите, като орган, ръководител на ревизията, потвърден изцяло с Решение № 1780/19.12.2023г. на Директора на Дирекция "Обжалване и данъчноосигурителна практика" – С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с който са установени допълнителни задължения за ревизираните данъчни периоди м. 12.2021г. и от м. 09.2022г. до м. 12.2022г. по ЗДДС общо задължения за главници за ДДС в размер на 58 119,44 лв. и лихви в размер на 7 347,09 лв. към датата на акта, на дружеството.

ОСЪЖДА НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ със седалище в [населено място], да заплати на "ДИ СТРОЙ 2016" ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище в [населено място], сумата от 850,00 (осемстотин и петдесет) лева за разноски.

ВРЪЩА административната преписка на компетентната дирекция - ТЕРИТОРИАЛНА ДИРЕКЦИЯ НА НАП - С., за възлагане на нова ревизия на "ДИ СТРОЙ 2016" ЕООД с ЕИК[ЕИК], със седалище в [населено място] за същите данъчни периоди - м. 12.2021г. и от м.

09.2022г. до м. 12.2022г. за установяване на задължения по ЗДДС.

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: