

# РЕШЕНИЕ

№ 1994

гр. София, 28.03.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 54 състав,**  
в публично заседание на 26.01.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Атанас Николов**

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **3974** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на Дял трети, Глава деветнадесета от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], [населено място] срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221721002608-091-001/23.12.2021 г., издаден от М. А. К. и И. В. А. потвърден с Решение № 390/14.03.2022 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“, с който са определени допълнителни задължения за данък върху добавената стойност /ДДС/ за внасяне за м. 03.2021 г. в общ размер на 56 906,80 лв., ведно с начислени лихви в размер на 3 999,61 лв., при деклариран за периода ДДС за възстановяване в размер на 13 197,80 лв. В жалбата се излагат твърдения, че реалността на услугите е доказана с представените в хода на ревизията писмени доказателства, а процесните фактури са издадени законосъобразно към момента на възникване на данъчното събитие, т.е. налице е данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл.114 от ЗДДС и е изпълнено условието на чл.71, ал.1, т. 1 от ЗДДС. Иска съдът да отмени оспорения ревизионен акт.

В съдебно заседание, жалбоподателят не се представлява. С молба от 25.01.2023 г. от адв. Б. заявява, че поддържа жалбата и наведените в нея основания за отмяна. Претендира за присъждане на сторените по делото разноски, за което представя списък по чл.80 ГПК. По делото са постъпили писмени бележки от 10.02.2023 г.

Ответникът - директор на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централно управление на Националната агенция за приходите, чрез юрк. Б.,

оспорва жалбата изцяло, като претендира законосъобразност на РА. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно призована, не се представлява и не изразява становище.

По фактите.

Жалбоподателя „ЕЛТОРО О. БГ 2014“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] е вписано в Търговски регистър на 10.04.2014 г. Дружеството е регистрирано по ЗДДС, считано от 29.04.2014 г. Основната дейност през ревизирия период е свързана с отдаване на МПС под наем и покупко-продажба на различни стоки, в т.ч. разтворители за бои и лакове. Клиенти на жалбоподателя през ревизирия период са: "МАР САБА" ЕООД с ЕИК[ЕИК]; "ТЕНАКС 2011" ЕООД с ЕИК[ЕИК]; "ПОТЕНС" ЕООД с ЕИК[ЕИК] и "СОЛЕН ПЛЮС" ЕООД с ЕИК[ЕИК].

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221721002608-020-001 от 05.05.2021 г., издадена от Р. Г. Я., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД за установяване на задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчен период от 01.03.2021 г. до 31.03.2021 г. Заповедта е връчена по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на 10.05.2021 г. Съгласно чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от тази дата тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията и изтича на 10.08.2021 г.

От горепосочения орган, на основание чл. 112, ал. 2, т. 1, чл. 113, ал. 3 и чл. 114, ал. 2 от ДОПК, е издадена Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22221721002608-020-002 от 11.05.2021 г., с която в екипа на ревизиращите органи е включена Т. И. Н., на длъжност инспектор по приходите.

На основание чл. 7, ал. 3 от ДОПК с Решение №Р-22221721002608-098-001 от 04.06.2021 г. за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка, издадено от Е. М. Н., на длъжност и.д. директор на ТД на НАП С., правомощията по разглеждането и решаването на преписката на „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД са иззети от Р. Г. Я. във връзка с преназначаването му на длъжност директор на дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. и са възложени на М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.. От същата е издадена ЗИЗВР №Р-22221721002608-020-003 от 04.08.2021 г., с която е определен срок за приключване на ревизията до 08.10.2021 г.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на дружеството е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221721002608-040-001/11.06.2021 г., в отговор на което са представени писмени обяснения от управителя на „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД и документи /фактури, приемо-предавателни протоколи, счетоводни регистри и др./, описани подробно на стр. 5 от РД.

На основание чл. 45 от ДОПК, са извършени насрещни проверки на други задължени лица /клиенти и доставчик на дружеството/, резултатите от които са описани в Протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/.

В хода на ревизията е установено, че за данъчен период м. 03.2021 г. ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 70 104,60 лв. по фактури №[ЕГН]/01.03.2021 г., №[ЕГН]/03.03.2021 г., №[ЕГН]/08.03.2021 г., №[ЕГН]/16.03.2021 г. и №[ЕГН]/18.03.2021 г., издадени от „НИДА ЕКСПРЕС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], които са с предмет – „TRANSOL D5 с включен транспорт“. Цитираните фактури и приемо-предавателни протоколи към тях са представени от „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД в хода на ревизията.

Извършена е проверка на „НИДА ЕКСПРЕС“ ЕООД, резултатите от която са обективирани в ПИНП №П-22001421135839-141-001/15.09.2021 г. Съгласно неговите констатации, в отговор на връчено ИПДПОЗЛ №П-22001421135839-040-001 от 04.08.2021 г., от доставчика са представени документи, описани подробно на стр. 17 – 20 от РД. От управителя на дружеството са представени писмени обяснения, в които е посочено, че дейността на това лице е покупка на стоки с цел продажба. Декларирано е, че през март 2021 г. то е осъществило вътреобщностно придобиване /В./ на стоки - ТРАНЗОЛ Д5 от гръцко дружество EZIR L., V. EL996797880, с което имат сключен договор за доставка, но такъв не е представен. Налице е твърдение, че транспортът на стоките от Гърция до България е осъществен от „ЕМВЕ“ ООД, ЕИК[ЕИК], като същият е за сметка на проверяваното дружество. Обяснено е, че стоките са доставени на адрес [населено място], [улица]. Същите са продадени на „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД. Към момента няма постъпило плащане по извършените доставки към последното, тъй като в сключения между дружествата договор за доставка е заложен срок на плащане до 6 месеца от датата на фактурата. Посочено е също, че условията по договора са договаряни между управителите на дружествата, както и че стоките са предавани с приемо-предавателен протокол и за съответната доставка е издавана фактура.

От страна на „НИДА ЕКСПРЕС“ ЕООД, освен копия на горесцитираните фактури и приемо-предавателни протоколи към тях /описани на стр. 18 от РД/ са представени заверени копия на следните документи:

- Договор за наем на недвижим имот, сключен с „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], по силата на който дружеството е наело за временно ползване част от имот на адрес [населено място] 3251, Главен път Е-79, Пернишка област срещу месечен наем от 100,00 лв. без ДДС. Договорът е сключен за срок от една година.

- Договор за доставка от 01.03.2021 г., сключен с „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД за доставка на стоки по издадени фактури, подробно описани в приемо-предавателен протокол. Договорът е сключен за срок от една година, като след изтичането ѝ се подновява автоматично, освен ако някоя от страните не е предявила претенции за прекратяване. Договорени са цени на база издадена фактура.

- 5 фактури с доставчик EZIR L. и получател „НИДА ЕКСПРЕС“ ЕООД, данните за които /номер, дата, количество, единична цена и обща стойност/ са описани подробно на стр. 18 от РД. Към описаните фактури са издадени протоколи по чл. 117, ал. 1 от ЗДДС, описани също на стр. 18 от РД. Във връзка с транспорта на стоките от Гърция до България са представени международни товарителници, в които като превозвач е посочено „ЕМВЕ“ ООД.

- 5 фактури, издадени от „ЕМВЕ“ ООД на „НИДА ЕКСПРЕС“ ЕООД с предмет – транспортна услуга от Гърция до България. Към фактурите са приложени международни товарителници /ЧМР/ и заявки-договор за транспорт, в които са

посочени регистрационните номера на превозните средства, дата и вид на товара, адрес на товарене и адрес и срок на доставката. Съгласно заявките, стоките са натоварени в Гърция, Lakka Skydra и са доставени в България, [населено място], [улица]. Заявител на услугата и платец на навлото е „НИДА ЕКСПРЕС“ ЕООД. Уговорено е плащането да се извърши в брой. Данните за посочените документи са описани подробно на стр. 19 от РД.

- Оборотна ведомост за периода 01.03.2021 г. - 31.03.2021 г., аналитична хронологична ведомост на сметка 411 за клиент „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД за периода 01.03.2021 г. – 31.03.2021 г., аналитична хронологична ведомост на сметка 304 за ТРАНЗОЛ Д5 за периода 01.03.2021 г. – 31.03.2021 г., синтетична хронологична ведомост на сметка 304 за периода 01.01.2019 г. – 30.04.2019 г.

По отношение на издадените от „НИДА ЕКСПРЕС“ ЕООД фактури е установено, че са включени в дневника за продажби за м. 03.2021 г. с получател „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД. При извършена проверка в информационния масив на НАП относно кадровата обезпеченост на „НИДА ЕКСПРЕС“ ЕООД е установено, че дружеството няма подадени уведомления по чл. 62, ал. 5 от Кодекса на труда /КТ/ за назначени лица по трудови правоотношения.

От страна на проверяваното дружество не е представен договор за доставка на стоки, сключен с EZIR L., както и документи относно извършено разплащане с гръцкото дружество. Констатирано е също, че във фактурите и приемо-предавателните протоколи между „НИДА ЕКСПРЕС“ ЕООД и „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД количеството на стоките е в брой. В същото време, в представените ЧМР и заявки-договори за транспорт, видът на товара е посочен в килограми. Никъде в документите не е упомената стоката в какъв съд е доставена и с каква вместимост е същият. В представени писмени обяснения, ревизираното лице твърди, че процесната стока е доставена във варели 205 литра, но в документите навсякъде посочената мерна единица е в килограми. Във връзка с това, органите по приходите са приели, че не може да се определи процесната стока в какъв съд и с каква вместимост е превозвана, не може да се установи дали посочените килограми в документите са общи за всички стоки, упоменати в съответната фактура.

Констатирано е, че в дружеството няма отчитани разходи за материали, комунални услуги или др. консумативи, пряко свързани и доказващи извършване на реална дейност. То не е разполагало с имоти и търговски обекти. Във връзка с представения Договор за наем на недвижим имот, сключен с „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД, находящ се в [населено място] 3251, Главен път Е-79, Пернишка област, при извършена справка в Агенция по вписванията е установено, че „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД не притежава недвижими имоти. Извършена е проверка в ИС на НАП, при която е установено, че представляващ „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД е Ю. Ю. К. – съпруг на К. И. К. /управител на ревизираното лице/.

От извършена проверка в информационната система VIES е установено, че при съпоставка между деклариранияте В. в Дневниците за покупки /продажби – протокол/ и данните, получени от държавите членки /ДЧ/, е установена разлика в размер на 106 692,00 евро.

Във връзка с получената информация, че процесната стока - ТРАНЗОЛ Д5 е транспортирана от Гърция до България от „ЕМВЕ“ ООД, на същото е извършена насрещна проверка, резултатите от която са отразени в ПИНП №П-22001421171691-141-001 от 11.11.2021 г. Съгласно неговите констатации, в

отговор на връчено ИПДПОЗЛ №П-22001421171691-040-001/12.10.2021 г. са представени писмени обяснения от управителя на дружеството, в които е посочено, че основната дейност на „ЕМВЕ“ ООД през проверявания период е транспорт на стоки и товари в рамките на Европейската общност. Отбелязано е също, че през месец март 2021 г. „ЕМВЕ“ ООД е наето от „НИДА ЕКСПРЕС“ ЕООД за превоз на стоки /ТРАНЗОЛ Д5/, като изпращач на стоките е EZIR L., а получател е „НИДА ЕКСПРЕС“ ЕООД. Стоките са транспортирани от Гърция /Лакка С./ до С. /ж.к. „О. купел“, [улица]/. Стоките са получени от представител на дружеството - получател, който е заверил ЧМР с подпис и печат. За услугите са издадени фактури, към които са приложени заявка-договор, пътен лист и ЧМР. Издадените фактури са платени в брой. Разплащането с клиента е в брой или по сметка. Дружеството стопанисва нает паркинг под наем от „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД, находящ се в [населено място], [населено място], Главен път Е79.

От страна на проверяваното дружество са предоставени:

- Лиценз №13350 за международен автомобилен превоз на товари за чужда сметка или срещу възнаграждение, издаден от МИНИСТЕРСТВО НА ТРАНСПОРТА, ИНФОРМАЦИОННИТЕ ТЕХНОЛОГИИ И СЪОБЩЕНИЯТА, с валидност от 25.05.2015 г. до 24.05.2025 г.;

- 5 фактури с получател „НИДА ЕКСПРЕС“ ЕООД за транспортна услуга Гърция-България, с приложени към тях ЧМР, заявки-договор за транспорт, пътни листове, трудови договори за водачите на МПС /пълната информация за тези документи е отразена на стр. 21 – 22 от РД/;

- Договор за наем на МПС от 01.06.2020 г., сключен между „ПОТЕНС“ ЕООД – наемодател и „ЕМВЕ“ ЕООД – наемател относно полуремарке KRONE SD, [рег.номер на МПС] и свидетелство за регистрация част I;

- Договор за наем на МПС от 01.06.2020 г., сключен между „ПОТЕНС“ ЕООД – наемодател и „ЕМВЕ“ ЕООД – наемател относно влекач DAF FT XF 105.460, [рег.номер на МПС] и свидетелство за регистрация част I;

- Договор за наем на МПС от 01.02.2019 г., сключен между „МЕТРОСИСТЕМ“ ЕООД – наемодател и „ЕМВЕ“ ЕООД – наемател относно влекач SCANIA R420LA 4x2 MINA, с [рег.номер на МПС]; полуремарке SCHMITZ S 01, с [рег.номер на МПС]; влекач M. 1843 LS AXOR, с [рег.номер на МПС]; полуремарке MAZ 93892, с [рег.номер на МПС]; полуремарке S.-TRAILER, с [рег.номер на МПС]; полуремарке SCHWARZMULLER S. 3 E, с [рег.номер на МПС] и влекач R. PREMIUM, с [рег.номер на МПС]. Представено е свидетелство за регистрация част I на полуремарке С.;

- Договор за наем на МПС от 01.02.2019 г., сключен между „ТЕНАКС 2011“ ЕООД – наемодател и „ЕМВЕ“ ЕООД – наемател относно влекач СКАНИЯ А4х2, [рег.номер на МПС] и свидетелство за регистрация част I;

- Договор за наем на МПС от 01.02.2019 г., сключен между „ПАРАЛЕЛ ТРЕЙДИНГ“ ЕООД – наемодател и „ЕМВЕ“ ЕООД – наемател относно полуремарке KEISER S 3803, [рег.номер на МПС] и свидетелство за регистрация част I.

От извършена проверка в информационния масив на НАП относно кадровата обезпеченост на „ЕМВЕ“ ООД е установено, че за проверявания период в дружеството са работили 5 лица по трудово правоотношение на длъжност: шофьор товарен автомобил /международни превози/. При проверката е установено, че лицето Ю. Ю. К. – съпруг на К. И. К. /представляващ на „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД/ е

работил в дружеството за период от 20.07.2020 г. до 16.06.2021 г. на длъжност шофьор товарен автомобил /международни превози/.

Ревизиращият екип е констатирал, че от страна на проверяваното дружество не са представени счетоводни регистри, в които да са осчетоводени разходи, свързани с извършените услуги, не са представени заповеди за командировка на шофьорите, както и документи за отчетени командировъчни разходи, ведомости за заплати на лицата, извършили транспортната услуга. Не са представени документи, с които да се докаже, че лицата притежават необходимата категория за управление на ППС. От проверка в ИС на НАП е установено, че лицата са назначени на длъжност шофьор товарен автомобил /международни превози/. Предвид факта, че процесната стока е класифицирана като опасна според наредба 1272/2008, от страна на проверяваното дружество не са представени документи и доказателства, че посочените като превозвачи лица притежават удостоверение, издадено от Изпълнителна агенция „Автомобилна администрация“ за транспортиране на опасни товари за съответния клас в съответствие Наредба №40 от 14.01.2004 г. за условията и реда за извършване на автомобилен превоз на опасни товари. Посочено е, че лицата, които транспортират опасни товари, следва да са назначени на длъжност „шофьор опасен товар“. Не са представени разходно-оправдателни документи във връзка с извършен транспорт - платени такси, гориво и др. документи, свързани с транспортна услуга. Не е предоставена информация относно това кои са лицата натоварили и разтоварили стоката. В представените пътни листове не е посочен час на тръгване, пристигане и колко е престоят. Няма час на тръгване от гаража и на прибиране в същия.

Ревизиращите органи са отбелязали също, че в представените ЧМР и заявки-договори за транспорт видът на товара е посочен в килограми. В пътните листове от „ЕМВЕ“ ООД не е упоменато каква стока ще се превозва, в какво количество, в какъв съд и с каква вместимост. В писмените обяснения е декларирано, че дружеството има сключен договор за наем с „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД, за паркинг находящ се в общ. П., [населено място], Главен път Е79, но такъв не е представен. При извършена проверка в Агенция по вписванията е установено, че „ЕНЕРДЖИ УЪРЛД СИСТЕМС“ ЕООД не притежава имоти.

За целите на ревизията е пусната заявка за обмен на информация, с която да бъдат предоставени всички записи от регистър „Събиране на данни за автомобилния трафик в Република България“ получени от Автоматични устройства за записване на пътния трафик и от Автоматични преброителни пунктове и стационарните и мобилни контролни точки на Националното тол управление, стопанисвани от Агенция пътна инфраструктура /А./, за период от 01.03.2021 г. до 31.03.2021 г., относно превозните средства, с които се твърди, че е извършен транспортът. Въз основа на получените справки е установено, че за влекач Д. ФТ ХФ 105.460 с рег. [рег.номер на МПС] няма данни за преминаване през ревизирия период. Относно влекач СКАНИЯ А4х2 с рег. №С. има данни за преминаване на 02.03.2021 г. и на 12.03.2021 г.

От извършена проверка и в Агенция Митници, Пътни такси и разрешителен режим, при която е установено, че няма данни за влизане и излизане от страната на гореописаните превозни средства на датите, посочени в ЧМР. Въз основа на получената информация е установено, че преминаването на превозните средства е на дати, различни от посочените в ЧМР, или липсват данни за такова.

Във връзка с установеното е прието, че в случая не се доказва транспортиране на стоки от територията на Гърция до територията на страната, както и че е налице

деклариране на фиктивни вътреобщностни придобивания от „НИДА ЕКСПРЕС“ ЕООД. Според органите по приходите във връзка с процесните доставки от ревизираното дружество са представени само фактури и приемо-предавателни протоколи, като не са представени документи за разплащания, както и доказателства за осъществявани контакти между дружествата. Отбелязано е, че между „НИДА ЕКСПРЕС“ ЕООД и „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД е уговорен срок на плащане до 6 месеца от датата на издаване на фактурите, т.е. през м. 09.2021 г. следва да има извършено плащане, но както ревизираното лице, така и проверяваното дружество не са представили доказателства за извършено плащане.

Ревизиращите органи са приели, че издадените от „НИДА ЕКСПРЕС“ ЕООД фактури са описани от формална гледна точка и макар привидно да съответстват на редовна сделка, де факто са лишени от всякакво основание от икономическа гледна точка и зад тях не стоят реални доставки. Посочено е, че когато са издадени фактури и е начислен данък, без да е налице фактически извършена стопанска операция между посочените като доставчик и получател лица, няма основание за ползване на данъчен кредит, предвид разпоредбите на чл. 68, чл. 69 от ЗДДС, във връзка с чл. 25, чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. Записано е, че разгърнатата дейност от фактуриращото дружество и ревизираното лице, което се ползва от правото на приспадане на данъчен кредит, не се основава на нормални търговски взаимоотношения, респективно, фактурите не отразяват реални доставки, а представляват способ за генериране на данъчен кредит.

Според органите по приходите, след анализ на събраните в хода на ревизията документи е видно, че „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД знае, че дружеството се използва за извършване на дейности и доставки, които целят симулиране на реална стопанска дейност и са свързани с отклонение от данъчно облагане и неплащане на данъци.

По изложените съображения, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от същия закон, във връзка с чл. 6 от ЗДДС, на ревизираното дружество е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по издадените от „НИДА ЕКСПРЕС“ ЕООД фактури общо в размер на 70 104,60 лв. за м. 03.2021 г.

Относно извършените доставки и начисления данък /продажби/.

От констатациите на РА, за ревизирания период се установява, че дружеството декларира облагаеми доставки с място на изпълнение на територията на страната с данъчна основа в размер на 284 534,00 лв. и начислен ДДС в размер на 56 906,80 лв. Предмет на доставка на стоки е ТРАНЗОЛ Д5. Клиенти са: „МАР САБА“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] по фактура №[ЕГН]/17.03.2021 г. с начислен ДДС 14 577,00 лв.; „ПОТЕНС“ ЕООД, ЕИК [ЕИК] по фактура №[ЕГН]/09.03.2021 г. с начислен ДДС 14 464,00 лв.; „СОЛЕН ПЛЮС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] по фактура №[ЕГН]/04.03.2021 г. с начислен ДДС 14 125,00 лв.; „ТЕНАКС 2011“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] по фактура №[ЕГН]/02.03.2021 г. с начислен ДДС 13 740,80 лв. Във връзка с процесните доставки, от страна на ревизираното лице са представени самите фактури, приемо-предавателни протоколи и договори за доставка /такъв липсва във връзка с доставката към „ТЕНАКС 2011“ ЕООД/.

На горепосочените клиенти са извършени насрещни проверки, резултатите от които са обективирани в ПИНП, описани в РД. На всеки от тях е връчено ИПДПОЗЛ, като представените документи са както следва:

- От „МАР САБА“ ЕООД са представени: копие на горесцитираната фактура с приложен приемо-предавателен протокол; Договор за наем на недвижим имот от

01.03.2021 г., сключен с „ГАЛЕВ“ ЕООД и фактура за наем за м. 03.2021 г., издадена от „ГАЛЕВ“ ЕООД; Договор за доставка от 17.03.2021 г. между „МАР САБА“ ЕООД и ревизираното дружество; Договор от 23.06.2021 г., сключен между „МАР САБА“ ЕООД и Т. Т. MON I.K.E, VIN EL801597611, инвойс №[ЕГН]/23.06.2021 г., ЧМР, документ, удостоверяващ доставката на стоката от дата 24.06.2021 г. и заявка-договор за транспорт от 21.06.2021 г. сключена между „МАР САБА“ ЕООД и „Т.А.-БИ ТИМ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] за превоз на ТРАНЗОЛ Д5 - 20 845 кг.; други, описани на стр. 10 от РД.

След анализ на представените документи, органите по приходите са отбелязали, че проверяваното лице не е представило доказателства за извършено плащане по доставката, което според приложения договор е следвало да бъде извършено до 90 дни от издаването на данъчна фактура, т.е. до 17.06.2021 г. Не е представен анекс или споразумение за удължаване на срока на плащането. От извършена проверка в ИС на НАП е установено, че „МАР САБА“ ЕООД е декларирало ВОД на ТРАНЗОЛ Д5 към гръцко дружество Т. Т. MON I.K.E. При извършена проверка в информационната система VIES, справка 1.14 „Справка за съпоставени данни за В. и получени услуги, декларирани от чужди търговци и данни от VIES декларациите, подадени от български задължени лица /на ниво L2, в евро/“ е установено, че гръцкият търговец не е декларирал придобиване на стоки от „МАР САБА“ ЕООД.

Във връзка с транспорта на стоката е направена справка за превозни средства, с данни, предоставени от КАТ, при която е установено, че „Т.А.-БИ ТМ“ ЕООД не притежава транспортни средства. Декларираното МПС - влекач Д. ФТ ХФ 105 с рег. [рег.номер на МПС], което е посочено, че е извършило транспорта, е собственост на „АКАЗ КАР КОНСУЛТ“ ЕООД. Органите по приходите са установили, че последното дружество не е издало фактури с получател „Т.А.-БИ ТМ“ ЕООД, нито „Т.А.-БИ ТМ“ ЕООД е декларирало в дневниците си за покупки фактури, издадени от „АКАЗ КАР КОНСУЛТ“ ЕООД. Основната дейност на „Т.А.-БИ ТМ“ ЕООД е търговия на дребно извън търговски обекти, а направена проверка относно кадровата му обезпеченост е показала, че същото е имало назначени 5 лица по трудови правоотношения, на длъжност - продавач-консултант, автомонтьори и монтажник.

При направена проверка в Агенция Митници, Пътни такси и разрешителен режим е установено, че за влекач Д. ФТ ХФ 105 с рег. [рег.номер на МПС] няма данни за влизане и излизане от страната.

Органите по приходите са констатирани, че в представения договор за доставка между „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД и „МАР САБА“ ЕООД е описано, че количеството на стоките е съгласно нуждите на купувача. В представената фактура количеството на стоката е 113, като не е упомената мерната единица. В приемо-предавателния протокол количеството на стоката е 113 броя. В представения договор между „МАР САБА“ ЕООД и Т. Т. MON I.K.E не е описано количеството на стоката, а в представеното ЧМР и в заявка-договор за транспорт вида на товара е ТРАНЗОЛ – 20 845 кг. В документа, удостоверяващ доставката, и в инвойса количеството е 113 бр. Завключено е, че от представените документи не може да се определи процесната стока в какъв съд е била и с каква вместимост е същият.

- От „ПОТЕНС“ ЕООД са представени писмени обяснения /съдържанието им е описано на стр. 12 от РД/, издадената от ревизираното лице фактура, придружена с приемо-предавателен протокол, Договор за доставка от 05.03.2021 г. между „ПОТЕНС“ ЕООД и „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД, аналитични и синтетични

ведомости на сметки /описани на стр. 12 от РД/.

След анализ на представените документи, органите по приходите са констатирани, че проверяваното лице не е представило доказателства за извършено заплащане по доставката, което според приложения договор е следвало да бъде извършено до 60 дни от издаването на данъчна фактура, т.е. до 09.06.2021 г. В писмени обяснения от управителя на „ПОТЕНС“ ЕООД се твърди, че между страните е подписано споразумение за отлагане на плащането до 30.09.2021 г., но такова не е представено. В обясненията е декларирано, че стоката е доставена в стопанисван от дружеството недвижим имот – склад, находящ се в [населено място], [улица], но договор за наем не е представен. Не са ангажирани доказателства, дали процесната стока е продадена или е още в склада на „ПОТЕНС“ ЕООД. При извършена справка в ЕСГРАОН е установено, че Ю. Ю. К. /представляващ „ПОТЕНС“ ЕООД/ е съпруг на К. И. К. /управител на „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД/.

- От „СОЛЕН ПЛЮС“ ЕООД са представени писмени обяснения /съдържанието им е описано на стр. 13 от РД/, издадената от ревизираното лице фактура, придружена с приемо-предавателен протокол, Договор за доставка от 04.03.2021 г. между „СОЛЕН ПЛЮС“ ЕООД и „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД, Договор за наем на недвижим имот от 01.03.2021 г., сключен с „ГАЛЕВ“ ЕООД, Споразумение за отложено плащане от 04.06.2021 г., обратна ведомост и др.

След анализ са събраните документи и в този случай е установено, че няма доказателства за извършено плащане по доставката, което според сключеното споразумение е следвало да бъде извършено до 04.09.2021 г. Неяснота е налице и по отношение на това стоката в какъв съд е доставена и с каква вместимост е същият, тъй като във фактурата е вписано количеството 113, без да е упомената мярка, а в приемо-предавателния протокол количеството на стоката е 113 броя. Не са представени документи и доказателства, дали процесната стока е продадена или е още в склада на „СОЛЕН ПЛЮС“ ЕООД.

Посочено е, че Ю. Ю. К. /представляващ „СОЛЕН ПЛЮС“ ЕООД/ е съпруг на К. И. К. /управител на ревизираното лице/.

- От „ТЕНАКС 2011“ ЕООД по аналогичен начин са представени писмени обяснения от управителя /описани на стр. 15 от РД/, издадената от „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД фактура, придружена от приемо-предавателен протокол, Договор от 01.08.2020 г., сключен между „ТЕНАКС 2011“ ЕООД и „ФИНАНС Г.“ Д., ЕИК[ЕИК], с предмет на договора „ФИНАНС Г.“ Д. да извършва по нареждане на „ТЕНАКС 2011“ ЕООД плащания от разплащателната си сметка към доставчици на същия и да получава по разплащателната си сметка суми от клиенти на „ТЕНАКС 2011“ ЕООД. Представена е справка за движение на сметка [банкова сметка] за период от 26.05.2021 до 26.05.2021 г. с потребител П. А. Г., име на банков клиент „ФИНАНС Г.“ Д., по която има нареден превод в размер на 78 000,00 лв. в полза на „Г.“ Д. по сметка [банкова сметка] по задължения на „ТЕНАКС 2011“ ЕООД по фактури на „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД. Не е упоменато по кои фактури е плащането. Не са представени документи и доказателства, дали процесната стока е продадена или е още в склада на „ТЕНАКС 2011“ ЕООД.

При справка в ЕСГРАОН е установено, че Ю. С. К. /представляващ „ТЕНАКС 2011“ ЕООД/ е баща на Ю. Ю. К., който е съпруг на К. И. К. /управител на ревизираното лице/.

С оглед описаните по-горе факти и предвид констатациите, направени в частта на

получените доставки и данъчния кредит, органите по приходите са приели, че в случая не са налице доказателства за реално извършени доставки на стоки към посочените клиенти. Заключено е обаче, че начисленият по тези фактури данък, който е общо в размер на 56 906,80 лв., е дължим от ревизираното лице на основание чл. 85 от ЗДДС.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221721002608-092-001 от 26.11.2021 г., връчен по електронен път на 30.11.2021 г. Задълженото лице не е упражнило правото си да подаде възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК срещу констатациите, отразени в него.

Ревизията приключва с РА №Р-22221721002608-091-001 от 23.12.2021 г., издаден на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК от М. А. К. – орган, възложил ревизията, и И. В. А., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 27.12.2021 г.

Същият е оспорен и потвърден с Решение 390/14.03.2022 г.

Ревизионният акт е оспорен и по съдебен ред с жалбата, по която е образувано настоящото дело.

За установяване на обективната истина по делото и проверка на спорните обстоятелства, съдът по искане на жалбоподателя е допуснал изслушване на съдебно-счетоводна експертиза. От заключението на експерта се установява, че вещото лице е проследило документалната обосновааност на всяка от процесните фактури, подробно описани в констативната част на заключението. Експертът е установил, че от събраните доказателства и приложените по делото такива получаването на спорните доставки е осчетоводено при „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД, като начинът по – който се е осъществило е подробно описан в експертизата, плащанията не са установени през процесния период, предвид споразумение за отложено плащане. Установил е още, че има последващи доставки, свързани с процесните такива. В заключение вещото лице е посочило, че съгласно издадените ПИИП на спорните доставчици от ревизирания период, същите са отразили процесните фактури, издадени на ревизираното лице в дневниците си за продажби, респективно в СД за ДДС през съответния данъчен период.

Съдът кредитира заключението на вещото лице в съвкупност с останалите доказателства по делото, като обективно и безпристрастно дадено и неоспорено от страните.

### **По приложимото право.**

Съгласно разпоредбата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосновааността на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма и спазени ли са процесуалните и материално правните разпоредби по издаването му.

От събраните по делото доказателствата съдът констатира, че съставът на органите по приходите, издал оспорения РА, е формиран в противоречие с правилата на материалния закон и ревизионният акт е нищожен като издаден от некомпетентен орган.

Ревизията на жалбоподателя е започнала с издаване на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221721002608-020-001 от 05.05.2021 г., издадена от Р. Г. Я., на

длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., въз основа на Заповед №РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С.. От горепосочения орган, на основание чл. 112, ал. 2, т. 1, чл. 113, ал. 3 и чл. 114, ал. 2 от ДОПК, е издадена Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22221721002608-020-002 от 11.05.2021 г., с която в екипа на ревизиращите органи е включена Т. И. Н., на длъжност инспектор по приходите.

Съобразно чл. 112, ал. 2, т. 1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, компетентен да издава заповеди за възлагане на ревизия (ЗВР) е органът по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция. Съгласно чл. 6, ал. 3 от Закона за Националната агенция по приходите (ЗНАП) териториалните дирекции установяват публичните вземания за данъци, за задължителни осигурителни вноски и други публични вземания, възложени им със закон, както и обезпечават и събират публичните вземания. Дейността на всяка териториална дирекция се организира и ръководи от териториален директор, в чиято компетентност по аргумент от чл. 11, ал. 1, т. 4 във вр. с ал. 3 ЗНАП се включва правомощието да организира и ръководи възлагането и извършването на проверки и ревизии. В рамките на това правомощие е и установеното в чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК негово задължение да определи орган по приходите, който да възлага ревизии. Нормата на чл. 7, ал. 1 от ЗНАП сочи кои от длъжностите в структурата на НАП са органи по приходите, а правомощията им са регламентирани в чл. 12, ал. 1 от ДОПК.

В Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по т. д. № 10/2016 г. на ВАС изрично е прието, че "за да е налице валидно издаден ревизионен акт в общата хипотеза на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, последният следва да е издаден съвместно от две лица: 1. от органа, имащ качеството на "възложил ревизията", определен за това с акт на директора на компетентната териториална дирекция и 2. от орган по приходите, определен за ръководител на ревизията със заповедта за възлагането на същата. Единият е определен по силата на закона и заповедта на териториалния директор чл. 112, ал. 2, т. 1 във вр. с чл. 119, ал. 2 ДОПК, а другият - от първия, въз основа на заповедта за възлагане на ревизия чл. 113, ал. 1, т. 2 ДОПК.

От разпоредбата на чл. 7, ал. 3 ДОПК следва правилото за неизменност на компетентния орган по приходите за разглеждане и решаване на конкретен въпрос или преписка. Изключението от това правило е изземването на разглеждането и решаването на въпроса/преписката и възлагането им на друг орган. Предпоставките за изземване на производството са изчерпателно изброени-наличие на основания за отвод или самоотвод и трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения. Правомощието да промени компетентния орган е на определен в закона горестоящ орган, като при действието на чл. 7, ал. 3 ЗНАП правомощието по чл. 7, ал. 3 ДОПК е част от компетентността на изпълнителния и на териториалния директор или на определени от тях служители на агенцията.

В случая, с Решение №Р-22221721002608-098-001 от 04.06.2021 г. за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка, издадено от Е. М. Н., на длъжност директор на ТД на НАП С., правомощията по разглеждането и решаването на преписката на „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД са иззети от Р. Г. Я. във връзка с преназначаването му на длъжност директор на дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. и са възложени на М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.. От същата е издадена ЗИЗВР №Р-22221721002608-020-003 от 04.08.2021 г., с която е определен срок за

приключване на ревизията до 08.10.2021 г.

В решението са изложени мотиви, че във връзка с преназначаването на Р. Я. на длъжност Директор на дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. и ангажираната с това обективна и трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения, а именно изпълнение на правомощията на началник-сектор „Ревизии“, на осн. чл.7, ал.3 ДОПК се изземват правомощията по разглеждането и решаването на процесната преписка, което се възлага на М. А. К. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място], дирекция „Контрол“, отдел „Ревизии“.

Съдът намира, че анализът на чл. 7, ал. 3 от ДОПК в приложимата редакция (ДВ, бр. 105 от 29.12.2005 г.) налага извод, че възможността за изземване на правомощия от един орган и предоставянето им на друг е предвидена само при конкретни хипотези, изчерпателно посочени в разпоредбата – когато са налице основания за отвод или самоотвод, както и в случаите на трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения.

В конкретния случай като основание за изземането на преписката в Решение от 04.06.2021 г. е посочено преназначаване на Р. Я. довело до трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения. Това обстоятелство обаче не може да обоснове приложение на разпоредбата на чл. 7, ал. 3 от ДОПК, тъй като, на първо място, е необходимо трайната невъзможност, пречатваща изпълнението на служебните задължения по смисъла на чл.7 ал.3 от ДОПК, да е налице към датата на издаването на акта за изземване на компетентността, в случая към 04.06.2021г. (в този смисъл Решение № 18 от 03.01.2020 г. по адм. д. № 8637/2019 на ВАС), което не е доказано от ответната страна, чиято е доказателствената тежест за това обстоятелство.

Промяната по отношение работното място на Я., видно от посоченото в решение №1/04.06.2021г., не обосновава наличието на трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения към датата на издаване на акта по чл. 7 ал. 3 от ДОПК. Съобразно посоченото в решението, без да е представена заповед за преназначаване, новата длъжност на Я. е Директор на дирекция „Контрол“ при ТД на НАП [населено място]. Съгласно чл.7, ал.1, т.3 от ЗНАП заемащите длъжността „директор на дирекция“ са органи по приходите. Преназначаването на Я. е извършено в същата ТД на НАП- [населено място], и е налице само промяна на длъжността- от Началник сектор „Ревизии“ в Директор на дирекция „Контрол“, като същия е продължил да има компетентност на територията на ТД на НАП- [населено място] и преназначаването му на новата длъжност не води до отпадане на компетентността на Я., нито пък е налице отпадане на качеството на орган по приходите. Напротив същия е продължил да бъде орган по приходите.

Тълкуването на нормата на чл.7, ал.3 ДОПК в съдебната практика на ВАС е непротиворечиво, че наличието на трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения трябва да се изследва конкретно за всеки конкретен случай. (вж. решения по адм.д. №№ 3014/2020; 4224/2020; 6435/2020; 5741/2021г.). Само по себе си, преназначаването на органа по приходите, възложил ревизията, като държавен служител на друга длъжност в същата дирекция, отдел и сектор, не е достатъчно, за да се приеме за доказан спорният факт, без данни за обема и характера на служебните задължения на двете длъжности. В случая не са ангажирани доказателства към датата на издаването на Решението по чл. 7, ал. 3 от ДОПК да е на лице "трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения", която хипотеза е посочена в решението, защото промяната в заеманата длъжност, без да е налице загуба на

качеството на орган по приходите от страна на Я. не води до трайна фактическа невъзможност за изпълнение на служебните задължения, като се има предвид, че нормата на чл. 7, ал. 3 ДОПК е специална и допуска изземване на компетентност само в строго определени случаи и служи като гаранция, че ревизионните актове се издават при условията на обективност, безпристрастност и законосъобразност.

За обратния извод не може да се черпят аргументи и от новата редакция на чл.7, ал.3 ДОПК, в сила от 01.01.2021г., в която е добавена хипотеза, допускаща изземване на ревизионната преписка при „невъзможност (за изпълнение на служебните задължения), произтичаща от промяна в длъжността на органа по приходите, съответно публичния изпълнител, водеща до отпадане на компетентността.“. Промяната в длъжността на органа следва да води до отпадане на компетентността на приходния орган за извършване на определените действия, каквито доказателства не са ангажирани от ответника. Само тогава промяната в длъжността ще бъде основание за изземване на преписката.

След като решението за изземване на конкретната преписка от първоначално определения ръководител на ревизията е издадено без да са налице основанията за изземване, посочени в текста на закона, то следва да се приеме, че органът по приходите, подписал РА в качеството ръководител на ревизията въз основа решението за изземване на правомощия, не притежава съответната материална компетентност. Актът при липса на компетентност на издалия го орган е нищожен. С оглед предвидената в закона съвместна компетентност на издателите на РА, опорочаването на участието дори и на единия от тях влече нищожност на ревизионния акт като цяло. Съгласно разпоредбата на чл. 160, ал. 5 ДОПК (Нова - Д. В., бр. 105 от 2020 г., в сила от 01.01.2021 г.), при обявяване на ревизионен акт за нищожен от съда се прилага чл. 173, ал. 2 АПК. В чл. 173, ал. 2 АПК е предвидено, че извън случаите по ал. 1, както и когато актът е нищожен поради некомпетентност или естеството му не позволява решаването на въпроса по същество, съдът изпраща преписката на съответния компетентен административен орган със задължителни указания по тълкуването и прилагането на закона. Визираната разпоредба на чл. 160, ал. 5 ДОПК е процесуална и поради липсата на изрична преходна разпоредба в ДОПК, следва да бъде приложена от деня на влизането ѝ в сила - 01.01.2021 г. спрямо всички висящи спорове. Въз основа на горното административната преписка следва да бъде изпратена на компетентния орган по приходите при ТД на НАП [населено място], който да съобрази при произнасянето си дадените по-горе указания по тълкуването и прилагането на закона.(Решение №3411/11.04.2022г. по адм.дело №6876/2021г. на ВАС, Осмо отделение).

При този изход от процеса на жалбоподателя следва да се присъдят разноски в размер на 5 950 лв. По аргумент от противното на чл. 161, ал. 1, изр. 1 ДОПК на ответника разноски не се дължат, като при отхвърляне на претенцията за разноски, съобразно константната практика на ВКС, не се постановява нарочен диспозитив. Съдът не споделя възражението за прекомерност на адвокатското възнаграждение, защото размерът на същото (5500 лв.) е определено по реда на чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения (при материален интерес в размер на 60 906,41 лв., което възлиза в размер на 5 522,51 лв.).

**С тези мотиви, съдът**

## **РЕШИ:**

**ОБЯВЯВА**, по жалба на „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], [населено място] ЗА НИЩОЖЕН, поради некомпетентност, Ревизионен акт /РА/ №Р-22221721002608-091-001/23.12.2021 г., издаден от М. А. К. и И. В. А. потвърден с Решение № 390/14.03.2022 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“, с който са определени допълнителни задължения за данък върху добавената стойност /ДДС/ за внасяне за м. 03.2021 г. в общ размер на 56 906,80 лв., ведно с начислени лихви в размер на 3 999,61 лв., при деклариран за периода ДДС за възстановяване в размер на 13 197,80 лв.

**ОСЪЖДА** Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" – С. при ЦУ на Националната агенция за приходите да заплати на „ЕЛТОРО ОЙЛ БГ 2014“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], [населено място] сумата 5 950 лв. – разноски по делото.

**ИЗПРАЩА** административната преписката на началник сектор "Ревизии" при ТД на НАП [населено място], който следва да съобрази съдържащите се в мотивите на настоящия съдебен акт задължителни указания по тълкуването и прилагането на закона.

**Решението подлежи на обжалване пред ВАС в 14-дневен срок от съобщението на страните.**

**СЪДИЯ:**