

РЕШЕНИЕ

№ 16817

гр. София, 15.09.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 49 състав,
в публично заседание на 28.03.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маргарита Йорданова

при участието на секретаря Милена Чунчева, като разгледа дело номер **3320** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба от „А. Г.“ Д., ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет.8, офис 67, със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет.1, срещу РА № Р-22221721007574-091-001/15.12.2022г., издаден от В. Г. П.- орган възложил ревизията и С. Г. Г. – ръководител на ревизията, в частта в която е потвърден и изменен с Решение № 220/15.02.2023г. на директора на Дирекция „ОДОП” – [населено място], с който на дружеството са определени допълнителни задължения по ЗДДС за д.п.м. 07.2019 г., м.10.2020 г., м.11.2020 г.м.06.2021г., както и КД по ЗКПО за 2019 г. и 2020 г. общо в размер на 56453.61 лв. главница и лихви за забава общо в размер на 9230.70 лв.

Жалбоподателят в жалбата си, в съдебно заседание и в писмени бележки по делото, чрез процесуалния си представител, твърди нищожност на оспорения РА, алтернативно излага подробни съображения за незаконосъобразност и сочи, че така установените задължения с него са определени при неправилно прилагане на материалния закон и при съществени нарушения на процесуалните правила. Соочи, че в хода на ревизионното производство са представени достатъчно доказателства, обосноваващи реалното извършване на доставките, фактурирани с процесните фактури, издадени от доставчиците на дружеството. Позовава се на практиката на СЕС. Моли оспорваният ревизионен акт да бъде прогласен за нищожен, алтернативно да бъде отменен изцяло. Претендира разности по делото.

Ответникът по жалбата – Директора на Дирекция „ОДОП” – [населено място], чрез

процесуалния си представител, в съдебно заседание оспорва жалбата. Моли обжалваният РА да бъде оставен в сила като правилен и законосъобразен. Претендира разности по делото на основание чл.161, ал.3 от ДОПК.

СГП – редовно уведомена не изпраща представител и не излага становище по същество на жалбата.

Съдът, след преценка на събраните по делото доказателства, намира за установено следното от фактическа страна:

Производството по издаване на обжалвания РА е започнало въз основа на ЗВР № Р- 22221721007574-020-001/31.12.2021г. / л.28-29 от делото/ издадена от В. Г. П.- на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП – [населено място], за установяване на задължения за ДДС по ЗДДС за д.п.01.01.2019 г. 30.06.2021г., както и за задължения за КД по ЗКПО за д.п. 2019 -2020г., като срока за завършване на ревизията е 3 месеца от датата на връчване на заповедта. Същата е връчена по реда на чл. 29, ал.4 от ДОПК на 20.01.2022г. Тази ЗВР е изменена със ЗВР № Р-22221721007574-020-002/14.04.2022г. / л.34-35 от делото/, с която е определен срок за приключване на ревизията до 20.06.2022 г.Със Заповед №Р-22221721007574-023-001 от 08.06.2022 г., на основание чл. 34,ал. 1, т. 5 от ДОПК ревизионното производство е спряно и е възобновено със Заповед №Р-22221721007574-143-001 от 12.09.2022 г. Всички заповеди в хода на производството са издадени от В. Г. П.- на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП – [населено място], оправомощен със Заповед № 3- ЦУ-3287/ 08.11.2021 г. и Заповед №3-ЦУ-3610/ 30.12.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП / 23-27 от делото/, Заповед № РД-01-787 от 08.11.2021 г. на директора на ТД на НАП С. / не е представена по делото/.Съгласно разпоредбите на чл.117 от ДОПК Ревизионният доклад / РД/ се съставя не по- късно от 14 дни след изтичане на срока на ревизията, който срок не е спазен. РД е издаден с № Р-22221721007574- 092-001/ 07.10.2022г. / 36-70 от делото/. РД е връчен по реда на чл.29, ал.4 от ДОПК на 07.10.2022г.Постъпило възражение срещу РД.В срока по чл.119, ал.3 ДОПК е издаден РА № Р-22221721007574-091-001/15.12.2022г., издаден от В. Г. П.- орган възложил ревизията и С. Г. Г. – ръководител на ревизията / л.71-78 от делото/.

Процесната ревизия е първа за установяване на задължения по ЗДДС за спорните периоди.

В хода на ревизионното производство е цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за определяне на данъчните задължения на ревизираното дружество и обезпечаване на необходимите доказателства, в хода на ревизията са извършени редица процесуални действия, подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА, по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

От събраните в хода на ревизията данни е установено, че „А. Г.“ Д. е неюридическо лице, друг търговец по смисъла на ТЗ, регистрирано по Закон за задълженията и договорите /ЗЗД/ на 30.12.2018 г. със съдружници „СМАРТ ТЕХНИКАЛ“ ЕООД, „СМАРТ СЕКЮРИТИ“ ЕООД и „СМАРТ КЛИЙНИНГ“ ЕООД. На 08.03.2019 г., 28.08.2019 г. и 14.07.2019 г. са приети нови съдружници „КАЛАМАРИС ГРУП ТОТАЛ ФАСИЛИТИ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД, „ГРИЙН КЛИЙН ИНДЪСТРИ“ ЕООД и „АКСИОН АСЕТ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД.

Установено е, че основната дейност на задълженото лице е фасилити мениджмънт услуги, включващи поддръжката и управлението на активи: лицензирана охранителна дейност, професионално почистване, техническа поддръжка - безопасност, сградни

инсталации. Би Ем Ес системи, Си Ей Еф Ем системи, телекомуникации. О.. монтаж, сервиз и поддръжка на хладилни и климатични инсталации и термпомпи, съдържащи над 3 кг. флуорирани парникови газове, ел.инсталации. ВиК инсталации, енергийна ефективност, паркинг системи, пожарна безопасност. Дейностите са разпределени, съгласно Договора на Консорциума, както следва: „СМАРТ СЕКЮРИТИ“ ЕООД се задължава да извършва охранителна дейност, поддръжка и профилактика на Техническите охранителни средства; „ТЕХНИКАЛ СЪРВИСЪС“ ЕООД се задължава да извършва техническа поддръжка, която включва сградни инсталации, поддръжка на хладилни и климатични системи, пожарна безопасност, резервни части и консумативи, сервизна и ремонтна дейност; „ТОТАЛ КЛИЙНИНГ“ ЕООД се задължава да извършва професионално почистване и хигиенизиране на търговски, административни сгради, офиси и домове, почистване на килими, постелки и други, търговия с почистващи препарати, резервни части и консумативи за почистване; „АКСИОН АСЕТ МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД се задължава да извършва административната дейност и координиране на дейностите на другите дружества.

На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК. на ревизираното лице са връчени Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДНОЗЛ/ изх. №Р-22221721007574-040-001 от 07.02.2022 г. и изх. №Р-22221721007574-040-002 от 31.05.2022 г., в отговор които чрез ИС „Контрол“ са представени исканите документи.

На основание чл. 45 от ДОПК са инициирани насрещни проверки на трети лица - „СМАРТ КЛИЙНИНГ“ ЕООД /преименувано на „ПОЧИСТВАЩА ГРУПА 2021“ ЕООД/, „СМАРТ ТЕХНИКАЛ“ ЕООД /преименувано на „КЪМ ПАН И СЕРВИЗ МЕДИА“ ЕООД/, „ВОЙКОВ КОМЕРС“ ЕООД и „ХИДРОСТРОЙ БИЛДИНГ БГ“ ЕООД. Резултатите са обективирани в протоколи за извършени насрещни проверки.

С Протокол №1326663 от 03.10.2022 г. е приобщен РД №Р-22221721007345-092- 001 от 30.09.2022 г., издаден на „ТЕХНИКАЛ СЪРВИСИС“ ЕООД. Извършената ревизия е с обхват по ЗДДС за периодите от 08.06.2021 г. до 28.02.2022 г. Съгласно констатациите на приобщения РД „ТЕХНИКАЛ СЪРВИСИС“ ЕООД е издал на „А. Г.“ Д. фактура №10... 1/30.06.2021 г. и №10... 2/30.06.2021 г. с начислен ДДС в общ размер на 45 164,23 лв. и посочен предмет - авансово плащане. От „ТЕХНИКАЛ СЪРВИСИС“ ЕООД не са представени платежни документи за извършено плащане по цитираните фактури.

В резултат на извършените процесуални действия и след анализ на събраните доказателства, органът по приходите е направил следните фактически констатации, довели до промяна на декларираните от ревизираното дружество резултати, както следва:

1. За данъчен период м. 07.2019 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 4 478,76 лв. по фактура №0... 3/28.06.2019 г., издадена от „ВОЙКОВ КОМЕРС“ ЕООД с предмет - месечен абонамент охранителна дейност.

Представените от ревизираното лице документи са спорната фактура и счетоводни записвания на сметка 6021 - Разходи за външни услуги-охранителна дейност и извлечение на сметка 4011, която е с кредитно салдо, т. к. фактурата не е платена. Съгласно констатациите на ПИНП №П-22221422021745-141-001 от 23.03.2022 г. изготвеното ИПДПОЗЛ изх. №П-22221422021745-040-001 от 08.02.2022 г. е връчено на проверяваното лице, на декларирания електронен адрес на 08.03.2022 г. В указаният срок са представени исканите документи.

При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че дружеството е нерегистрирано по ЗДДС, считано от 18.12.2021 г. и няма наети по трудови правоотношения лица. Същото е с декларирани, но невнесени задължения по ЗДДС за периодите от 01.05.2019 г. до 31.12.2019 г. Има и задължения за данъци и осигурителни вноски размер над 500 000,00 лв. В подадената за 2019 г. 1 ДД по чл. 92 от ЗКП10 е декларирана данъчна загуба и дейност - комплексно обслужване на сгради.

2. За данъчни периоди м. 11,2019 г., м. 10.2020 г., м. 12.2020 г., м. 01.2021 г. и м. 04.2021 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 1 221.09 лв. По 13 фактури, издадени от „СМАРТ ТЕХНИКАЛ“ ЕООД /преименувано на „КЪМПАНИ СЕРВИЗ МЕДИА“ ЕООД/, с предмет - услуги по обекти на месечен абонамент.

Представените от ревизираното лице документи са спорните фактури, доказателства за плащане, Договор от 01.04.2019 г. с тригодишен срок за абонаментни услуги по техническа поддръжка, Приложение 2 с описани обекти и обхват на услугите. Обектите са 10 на брой, находящи се в [населено място], [населено място], [населено място], [населено място]. В приложенията е посочен обекта: неговият адрес; услугата, която е предмет на доставката - профилактика на ел. инсталации и подмяна на осветление, дребни СМР, поддръжка на ел. инсталации, вентилации и др. Към всяка от представените 55 бр. фактури са приложени и приемо-предавателни протоколи за всеки обект; счетоводна справка /състояние на партида за сметка 401, съдържаща информация за номер на фактура, дата, платена сума и дата на плащане/; справка за получени услуги от „СМАРТ ТЕХНИКАЛ“ ЕООД. съгласно Договор за техническа поддръжка и извършените доставки /услуги/ към кой клиент са префактурирани. За всяка получена услуга от „СМАРТ ТЕХНИКАЛ“ ЕООД е издадена фактура и съответно услугата е префактурирана на съответния клиент, с когото „А. ТРУП“ Д. има сключен договор, като е посочен и обекта, в който е извършена услугата. Клиентите на ревизираното лице са посочени на стр. 25 от РД.

Съгласно констатациите на ПИНП №П-22221122021598-141-001 от 02.03.2022 г. изготвеното ИПДПОЗЛ изх. №П-22221122021598-040-001 от 11.02.2022 г. е връчено на проверяваното лице на декларирания електронен адрес на 16.03.2022 г. В указаният срок не са представени исканите документи.

При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че дружеството е дерегистрирано по ЗДДС на 06.04.2021 г. и има наети по трудови правоотношения 11 лица. Отразило е издадените фактури в своите дневници за продажби. В подадените за 2019 г. и 2020 г. ГДД по чл. 92 от ЗКПО е декларирана дейност - комплексно обслужване на сгради. За 2021 г. няма подадена ГДД.

3. За данъчни периоди м. 06.2020 г., м. 11.2020 г., м. 12.2020 г., м. 02.2021 г. м.04.2021 г., м. 05.2021 г. им. 06.2021 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 24 417,06 лв. по 9 фактури, издадени от „СМАРТ КЛИЙНИНГ“ ЕООД /преименувано на „ПОЧИСТВАЩА ГРУПА 2021“ ЕООД/, с предмет - услуги по обекти на месечен абонамент.

Представените от ревизираното лице документи са спорните фактури, доказателства за плащане. Договор от 01.02.2019 г. за срок от 3 години за абонаментни услуги по професионално почистване в обекти, съгласно приложени 7 бр. приложения. Обектите са много на брой и са с адреси в [населено място]. [населено място], [населено място], [населено място], [населено място], [населено място], [населено място], [населено място]. В приложенията е посочен обекта: неговият адрес; услугата, която е предмет

на доставката - професионално почистване; Дезинфекция; подмяна на изтривалки; почистване на стъкла и др.; вид настилка, която ще бъде почиствана /ламинат, фаянс, мокет/. Към всяка от представените 51 бр. фактури са приложени и приемо-предавателни протоколи за всеки обект; счетоводна справка /състояние на партида за сметка 401, съдържаща информация за номер на фактура, дата, платена сума и дата на плащане/; справка за получени услуги от „СМАРТ КЛИЙНИНГ“ ЕООД, съгласно Договор за професионално почистване и извършените доставки към кой клиент са префактурирани. За всяка получена услуга от „СМАРТ КЛИЙНИНГ“ ЕООД е издадена фактура и съответно услугата е префактурирана на съответния клиент, с когото „А. Г.“ Д. има сключен договор, като е посочен ѝ обекта, в който е извършена услугата. На стр. 17 от РД са посочени клиентите на ревизираното лице. Съгласно констатациите на ПИНП №П-22220622021681 -141 -001 от 04.04.2022 г., изготвеното ИПДПОЗЛ изх. №П-22220622021681-040-001 от 14.02.2022 г. е връчено на проверяваното лице по реда на чл. 32 от ДОПК на 24.03.2022 г. В указаният срок не са представени исканите документи.

При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че дружеството е регистрирано по ЗДДС на 04.11.2021 г. и има наети по трудови правоотношения 30 лица. Отразило е издадените фактури в своите дневници за продажби. В подадените за 2019 г. и 2020 г. ГДД по чл. 92 от ЗКПО е декларирана дейност - комплексно обслужване на сгради.

4. За данъчен период м. 11.2020 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 258.33 лв. по- фактура №0... 52/23.11.2020 г., издадена от „ХИДРОСТРОЙ БИЛДИНГ БГ“ ЕООД, с предмет - ремонтна дейност, съгласно оферта за покрив. Представените от ревизираното лице документи са спорната фактура, и счетоводни записвания на сметка 6022 - Разходи за външни услуги-техническа поддръжка и извлечение на сметка 4011. която е с кредитно салдо, т. к. фактурата не е платена.

Съгласно констатациите на ПИНП №П-22002322021968-141-001 от 01.03.2022 г. едноличният собственик на капитала и управител на дружеството е починал на 03.01.2021 г. В Търговски регистър на актуалното състояние на дружеството не са установени данни за производства по несъстоятелност и ликвидация към момента на проверката. Не е вписан и правопреемник или наследник на управителя, поради което ИПДПОЗЛ не може да бъде връчено.

При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че дружеството е регистрирано по ЗДДС на 14.07.2021 г. и няма наети по трудови правоотношения лица. Няма и подадени данни за лица, наети по граждански договори. Цитираната по-горе фактура не е отразена в дневника за продажби. За 2020 г. не е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО.

5. За данъчен период м. 06.2021 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 45 164,23 лв. по фактура №10... 1/30 06.2021 г. и фактура №10... 2/30.06.2021 г., издадени от „ТЕХНИКАЛ СЪРВИСИС“ ЕООД, с предмет - авансово плащане за СМР.

Представените от ревизираното лице документи са спорните фактури, Договор за абонаментни услуги по техническа поддръжка от 01.06.2021 г. Обектите са посочени в Приложение №1 - 16 бр., като са описани адресите им и месечния абонамент, счетоводна справка на сметка 4022 - Доставчици по аванси. От органите по приходите е посочено, че в хода на ревизионното производство на „ТЕХНИКАЛ СЪРВИСИС“

ЕООД с установена липса на доставка на услуги по смисъла на чл 9 от ЗДДС между „ТЕХНИКАЛ СЪРВИСИС“ ЕООД и доставчика - „ДИМИТРОВ ТРЕЙД 20“ ЕООД по посочените по-горе фактури.

В обобщение и въз основа на установените факти и обстоятелства органите по приходите са стигнали до заключението, че процесите фактури не документират реални доставки по смисъла на чл. 9 от ЗДДС. Поради горното и на основание чл. 68, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС. във връзка с чл. 69, ал. 1 от ЗДДС и чл. 70, ал. 5 от ЗДДС, органите по приходите са отказали право на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури общо в размер на 75 539,47 лв. На следващо място при извършена от органите по приходите съпоставка на отчетените нетни приходи от продажби по кредита на счетоводните сметки от гр. 70 и тези, отчетени с подадените справки-декларации облагаеми доставки за периодите от 01.01.2020 г. до 31.12.2020 г. е установена разлика, която е в резултат на неотразена фактура №355/28.10.2020 г. с данъчна основа 2 550,00 лв. в Дневник за продажби. Цитираната фактура е издадена от „А. Г.“ Д. на Посолство на Република Гърция с ЕИК[ЕИК]. Доставката е облагаема. На основание чл. 86 от ЗДДС на дружеството е доначислен ДДС за данъчен период м. 10.2020 г. в размер на 510,00 лв. по цитираната по-горе фактура.

В ревизионното производство е констатирано, че за финансовата 2019 г. от задълженото лице е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО с вх. №2215И0263725 от 26.06.2020 г., с която е деклариран счетоводен финансов резултат - печалба в размер на 10 827,82 лв. и данъчен финансов резултат - печалба в същия размер.

За финансовата 2020 г. с подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО с вх. №2217110308450 от 30.06.2010 г. с деклариран счетоводен финансов резултат - печалба в размер на 30 739.86 лв. и данъчен финансов резултат - печалба в същия размер.

С оглед на това, че при установяването на задълженията за данък върху добавена стойност в хода на ревизията е прието, че не е доказано осъществяване на реална доставка на услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС по фактурата, издадена през 2019 г. на ревизираното лице от „ВОЙКОВ КОМЕРС“ ЕООД със стойност на данъчната основа в размер на 22 393,80 лв. и издадената през 2020 г. от „ХИДРОСТРОЙ БИЛДИНГ БГ“ ЕООД със стойност на данъчната основа в размер на 1 291.67 лв., намерили счетоводно отражение като разходи от група 60 е направен извод, че не са налице документално обосновани стопански операции, във връзка с които са издадени фактурите. При ревизията е констатирано, че издадените на ревизираното лице през 2019 г. и 2020 г. фактури от „ВОЙКОВ КОМЕРС“ ЕООД и Х. Б. БГ" ЕООД не обективират реално осъществени доставки. Прието е, че са фактурирани доставки, които не са извършени от дружествата, посочени като изпълнители по доставките, а лицето, посочено като „получател“ отчита разходи по фактури, по които не е получило фактурираните стоки и услуги от съответните дружества. Посочено е, че чрез осчетоводяването на първичните счетоводни документи /фактури/ за извършване на разход, издадени от горецитираните дружества на „А. Г.“ Д., последното е намалило финансовия си резултат с цел отклоняване от облагане с корпоративен данък.

На следващо място, в хода на ревизионното производство е установено, че издадените на ревизираното лице през 2019 г. и 2020 г. фактури с данъчни основи, съответно в размер на 1 550,70 лв. и 4 444,18 лв. и осчетоводените

като разходи за получени от „СМАРТ ТЕХНИКАЛ“ ЕООД „СМАРТ КЛИЙНИНГ“ ЕООД услуги са разходи, несвързани с дейността. От органите по приходите е посочено, че същите следва да бъдат отнесени в увеличение на финансовите резултати за 2019 г. и 2020 г., тъй като съгласно разпоредбите на чл. 26, т. 1 от ЗКПО, не се признават за данъчни цели счетоводните разходи, несвързани с дейността.

Установено е също така, че в справките-декларации по ЗДДС са намерили отражение фактури №0... 131/02.12.2019 г. и №0... 109/01.11.2019 г. с данъчна основа в общ размер на 7 000,00 лв., издадени на „КОНТРАКТ СИТИ“ ООД, но не са намерили отражение в Отчет за приходи и разходи, съответно в ГДД. На основание чл. 78 от ЗКПО е извършено увеличение на финансовия резултат е неотчетените приходи от фактури, издадени на „КОНТРАКТ СИТИ“ ООД.

В резултат с РА е извършена корекция на финансовите резултати на дружеството, както следва:

- за 2019 г. е извършено увеличение, както следва: на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 16, ал. 1 и чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО със сумата в размер на 22 393,80 лв.; на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО със сумата в размер на 1 550,70 лв. и на основание чл. 78 от ЗКПО със сумата в размер на 7 000,00 лв. Установен е данъчен финансов резултат - печалба за 2019 г. в размер на 41 772,32 лв. и корпоративен данък в размер на 4 177,23 лв., при ефективно внесен такъв в размер на 1 082,78 лв. Или разлика за довносяне в размер на 3 094,45 лв. На основание чл. 175 от ДОПК. във връзка с чл. 1 от ЗЛДТДПДВ за невнесените в срок суми са начислени лихви в размер на 763,36 лв.;

- за 2020 г. е извършено увеличение, както следва: на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 16, ал. 1 и чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО със сумата в размер на 1 291,67 лв. и на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО със сумата в размер на 4 444,18 лв. Установен е данъчен финансов резултат - печалба за 2020 г. в размер на 36 475,71 лв. и корпоративен данък в размер на 3 647,57 лв., при ефективно внесен такъв в размер на 3 073,99 лв. Или разлика за довносяне в размер на 573,58 лв. На основание чл. 175 от ДОПК, във връзка с чл. 1 от ЗЛДТДПДВ за невнесените в срок суми са начислени лихви в размер на 83,34 лв.

В срока по чл.152 от ДОПК данъчно задълженото лице е обжалвало РА № Р-22221721007574-091-001/15.12.2022г., издаден от В. Г. П.- орган възложил ревизията и С. Г. Г. – ръководител на ревизията, пред директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място], който с Решение № 220/15.02.2023г. е потвърдил и изменил същия в една част, а в друга част е отменил РА.

В хода на съдебното производство е изслушана и приета ССЧЕ и допълнение към ССЧЕ / л.155-165, л.207-218 от делото/, неоспорени от страните. Вещото лице след извършена проверка на документите представени по делото, и предоставени от жалбоподателя писмени доказателства в счетоводството му е дало заключение по поставените му въпроси.

По делото са приети писмени доказателства от жалбоподателя по които вещото лице е изготвило заключението/ л.169-185 и л.220-327 от делото/

С оглед установеното от фактическа страна съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена от надлежната страна, в срока по чл.156 от ДОПК и след изчерпване възможността за обжалване по административен ред на РА потвърден с Решение № 220/15.02.2023г. на директора на Дирекция на „ОДОП” – [населено място], поради което същата се явява **ДОПУСТИМА** за разглеждане.

Разгледана по същество жалбата е **ОСНОВАТЕЛНА** по следните съображения:

По валидността на акта:

Съгласно чл. 112, ал. 1 от ДОПК ревизионното производство се образува с издаването на заповедта за възлагането на ревизия. Съгласно разпоредбата на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, РА се издава от органа, възложил ревизията и ръководителя на ревизията. Ръководител на ревизията е този орган по приходите, посочен в заповедта за възлагане (чл. 113, ал. 1, т. 2 от ДОПК), а органът, възложил ревизията, е органът по приходите, на който са делегирани правомощията за това по реда на чл. 112, ал. 2, т. 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 ак 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 от ДОПК, а другият - от първия, въз основа на заповедта за възлагане на ревизия чл. 113, ал. 1, т. 2 от ДОПК. В конкретният случай РА № Р-22221721007574-091-001/15.12.2022г., издаден от В. Г. П.- началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП – [населено място] орган възложил ревизията и С. Г. Г. – гл.инспектор по приходите в ТД на НАП – [населено място],ръководител на ревизията.

Безспорно е, че горните лица изпълняват функции на органи по приходите в ТД на НАП – [населено място] във времето на провеждане на ревизионното производство. Не е спорно също така, че ревизираното лице към същия момент е с постоянен адрес в [населено място]. На основание чл. 7, ал. 1 от ДОПК "актовете по този кодекс се издават от орган по приходите, съответно от публичен изпълнител, от компетентната териториална дирекция". На основание чл. 8, ал. 1, т. 3 от ДОПК компетентна териториална дирекция на Националната агенция за приходите относно производствата по този кодекс по отношение на ЮЛ е териториалната дирекция на НАП по седалището на местните юридически лица. Следователно компетентни да извършат ревизия на „А. Г.“ Д., са органи по приходите от ТД на НАП – [населено място].

В случая със Заповед № 3- ЦУ-3287/ 08.11.2021 г. и Заповед №3-ЦУ-3610/ 30.12.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП / 23-27 от делото/, Заповед № РД-01-787 от 08.11.2021 г. на директора на ТД на НАП С. / не е представена по делото/, на основание заповед № 3-ЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. на изпълнителния директор на НАП за делегиране на правомощия по чл. 12, ал. 6 от ДОПК, са дерогирани общите правила за териториална компетентност на органите по приходите. Посочената разпоредба гласи, че "правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 не се прилагат за органи по приходите или публични

изпълнители, определени от изпълнителния директор на Националната агенция за приходите или от оправомощен от него заместник изпълнителен директор".

В заповед № 3-ЦУ-3610/30.12.2021г. на зам. изпълнителния директор на НАП, е посочено, че определени със заповед № 3-ЦУ-3287/08.11.2021г. на заместник-изпълнителния директор на НАП служители на НАП са компетентни по отношение на включени в приложение към нея данъчно задължени субекти, сред които е и „А. Г.“ Д.. В последната цитирана заповед са определени органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК, сред които са В. Г. П.- началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП – [населено място] орган възложил ревизията и С. Г. Г. – гл. инспектор по приходите в ТД на НАП – [населено място], ръководител на ревизията.

Съгласно заповед № 3-ЦУ-3610/30.12.2021г. на заместник-изпълнителния директор на НАП контролните производства следва да бъдат възложени от началниците на сектори, посочени в заповед № 3-ЦУ-3287/08.11.2021г. на заместник-изпълнителния директор на НАП и определени от директора на ТД на НАП – [населено място] със заповед № РД-01-787/08.11.2021г. издадена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК. / не е представена по делото но е служебно известна на съда./ Съгласно същата В. Г. П.- началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП – [населено място], е оправомощен с функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК.

Основен принцип при провеждането на ревизионно производство е, че процесуалните действия се извършват от органи по приходите от компетентната териториалната дирекция, в случая по постоянния адрес на физическото лице. Изключенията от това правило са изчерпателно изброени и към тях се пристъпва при наличие на определени предпоставки. В тази връзка в чл. 10, ал. 8 от Закона за НАП е предвидено, че при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции изпълнителният директор или оправомощено от него лице може със заповед да нареди служители от една териториална дирекция да преминат в друга териториална дирекция, за изпълнение на което съответният териториален директор командирова служители от поверената му дирекция при условия и по ред, определени в Кодекса на труда. Настоящият случай не покрива тази хипотеза поради липсата на представени заповеди за командироване на служители от ТД на НАП – В. Т. в ТД на НАП - С.. С изменение на закона, обнародвано в ДВ, бр. 105 от 2020 г., в сила от 01.01.2021 г., е приета нова норма в разпоредбата на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, която предвижда, че при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции изпълнителният директор или оправомощено от него лице може със заповед да нареди служители от една териториална дирекция да осъществяват правомощията си по отношение на лица, за които съгласно правилата на чл. 8 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа. Във връзка с последното е предвидено изключението от общите правила за териториална компетентност на приходните органи в чл. 12, ал. 6 от ДОПК. Съгласно нормативната уредба това възлагане на органи от друга /некомпетентна спрямо общите правила/ ТД на НАП могат да сторят

единствено изпълнителният директор и заместник-изпълнителните директори на НАП, като упражняващи компетентност по отношение на всички ТД на НАП, по аргумент от нормата на чл. 10, т. 1 и т. 9, вр. с ал. 2 от Закона за НАП. С оглед на гореизложената нормативна уредба и по аргумент от нормата на чл. 112, ал. 2, т. 2 ДОПК изпълнителният директор и заместник-изпълнителните директори на НАП могат да възлагат ревизии, в който случай не се прилагат правилата на чл. 8 от ДОПК (съгласно чл. 112, ал. 3 ДОПК), но нямат правомощия да оправомощават друг орган да стори това, както е сторено в настоящия случай.

С издадената заповед № 3-ЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. / не представена по делото, но служебно известна на съда/ на заместник-изпълнителния директор на НАП с функциите по чл. 112, ал. 2, т. 1 е оправомощен директорът на ТД на НАП – С.. На основание чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК органът по приходите, който е оправомощен да възлага ревизии, следва да бъде определен от териториалния директор на компетентната ТД на НАП /ТД на НАП - С. за процесния случай/, който обаче няма материална и териториална компетентност спрямо органи по приходите, които са на длъжност като такива към друга териториална дирекция /в случая ТД на НАП – В. Т. / и съответно не са част от подчинената му ТД на НАП - С.. По аргумент от чл. 11, ал. 1 от Закон за НАП директорът на ТД на НАП няма организационни и управленски правомощия по отношение на служители в различна от поверената му ТД на НАП, които не са му подчинени. В тази връзка по силата на заповед № РД-01-787/08.11.2021г. на директора на ТД на НАП - С., с която е възложено извършването на процесната ревизия, не е предоставена надлежно компетентност за това на В. Г. П.- началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП – [населено място], тъй като директорът на ТД на НАП - С. не притежава компетентност за предоставяне на такава спрямо органи по приходите от друга териториална дирекция. Същият не е оправомощен и по силата на чл. 112, ал. 2, т. 2 от ДОПК, доколкото такива правомощия са предоставени на изпълнителния директор и на заместник-изпълнителните директори на НАП, без възможност за делегирането им на други органи по приходите. В този смисъл са решения на Върховния административен съд № 26/04.01.2024 г. по адм. д. № 5816/2023 г., № 176/09.01.2024 г. по адм. д. № 6611/2023 г., № 2127/22.02.2024 г. по адм. д. № 6952/2023 г., Решение № 2781 от 07.03.2024 г. по адм. дело № 7024/2023 г. и др.

Отделно от гореизложеното, нормата на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, която е приложена в случая, изисква освен да се определят със заповед на изпълнителния директор на НАП компетентните органи, за които не се прилагат чл. 7 и чл. 8 от ДОПК, също така и да се обоснове причината, която налага на органи по приходите при ТД на НАП – В. Т. да се възлага извършване на ревизия на дружество със седалище в [населено място]. Такива мотиви изцяло липсват, както в горепосочените заповеди на изпълнителния директор на НАП, така и в издадените в хода на ревизията официални документи, поради което не е спазено изискването на закона да бъде посочена необходимостта, наложила прилагането на изключението на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП. Нормата като изключение от общия принцип следва да се тълкува стриктно, а не разширително, тоест следва да се допуска

отклонение от общите правила за компетентност на органите единствено в изключителни случаи и при доказана необходимост от това. В случая липсата на такава обосновка е достатъчна, за да бъде направен извод за неизпълнение от страна на ревизиращия екип на формалното изискване на нормата на чл. 10, ал. 9 от ДОПК за отклоняване от общата териториална компетентност на органите по приходите, визирана в чл. 7 и чл. 8 от ДОПК. Това води до извод за провеждане на ревизията и издаване на РА от некомпетентни органи. В този смисъл са решения на Върховния административен съд № 4425 от 26.04.2023 г. по адм. д. № 7761/2022 г., № 2947 от 12.03.2024 г. по адм. дело № 8751/2023 г., № 2131 от 22.02.2024 г. по адм. дело № 6767/2023 г. и др. На основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, ред. ДВ, бр. 82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г., ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение. Съгласно приетото с Тълкувателно решение № 5/13.12.2016 г. по тълк. дело № 10/2016 г. на ОСС от Първа и Втора колегия на ВАС, материалната компетентност за издаване на ревизионния акт по отношение на органа, който издава заповедта за възлагане на ревизията, произтича само по силата на закона - чл. 119, ал. 2 ДОПК, а не от заповедта на териториалния директор по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК. Поради това ненадлежното възлагане на ревизия на конкретен орган опорочава изначално материалната му компетентност да издаде РА по това конкретно ревизионно производство.

Липсата както на материална, така и на териториална компетентност, на органа е съществен порок на акта, който води до изначална липса на такъв, т. е. до нищожност. В случая се касае за порок, който не може да бъде отстранен. За наличието му съдът следи служебно независимо от това дали жалбоподателят се е позовал на него. При констатиране на порок, водещ до нищожност на обжалвания акт, тя следва да бъде обявена с решението на съда, тъй като преценката за това е част от предметните предели на съдебната проверка - чл. 172, ал. 2 от АПК.

Основното разграничение на порочните административни актове в правната теория е разделението им на нищожни и унищожяеми в зависимост от степента на порока, от който е засегнат актът. В административното право, за разлика от гражданското право, липсва конкретна норма, която да регламентира в кои случаи съответният акт е нищожен и в кои случаи е унищожяем. Широко е застъпено в съдебната практика становището, че нищожни са тези административни актове, които поради радикални, основни и тежки пороци, се дисквалифицират като административни актове и въобще като юридически актове и се третират от правото като несъществуващи, поради което изобщо не могат да породят, изменят или погасят права. Съдебната практика приема, че нищожни административни актове са тези, при които са допуснати нарушения на изискванията за компетентност и форма. На основание чл. 168, ал. 2 от АПК, вр. с § 2 от ДР на ДОПК, съдът следи служебно за основанията за нищожност на оспорвания акт, дори да липсва изрично искане за това. Липсата на компетентност у издателя на оспорения РА прави последния нищожен, непораждащ правни последици и предполага обявяването ѝ. Нищожният ревизионен акт не поражда правни

последници, което предпоставя обявяването и, без да се разглежда спора по същество и без да се обсъждат доводите и възраженията на страните.

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 № 3411/11.04.2022 г. по адм. дело № 6876/2021 г. на ВАС, Осмо отделение/.

При този изход на спора на жалбоподателя се дължат разноски, които са претендирани своевременно и следва да бъдат присъдени в размер на 8100.00 лв., съгласно представен списък на разноските и доказателства за тяхното изплащане. По направеното искане за присъждане на разноски от ответника на основание чл.161, ал.3 от ДОПК, съдът не следва да се произнася с оглед на това, че спора не е разгледа по същество.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 от ДОПК, Административен съд – София - град, Трето отделение, 49 състав

Р Е Ш И:

ОБЯВЯВА НИЩОЖНОСТТА на РА № Р-22221721007574-091-001/15.12.2022г., издаден от В. Г. П.- орган възложил ревизията и С. Г. Г. – ръководител на ревизията, в частта в която е потвърден и изменен с Решение № 220/15.02.2023г. на директора на Дирекция „ОДОП” – [населено място], с който на „А. Г.“ Д., ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет.8,офис 67, са определени допълнителни задължения по ЗДДС за д.п.м. 07.2019 г., м.10.2020 г., м.11.2020 г.м.06.2021г., както и КД по ЗКПО за 2019 г. и 2020 г.

ИЗПРАЩА на основание чл. 173, ал. 2 от АПК, вр. чл. 160, ал. 5 от ДОПК, делото като административна преписка на Директора на Териториална дирекция на НАП– [населено място], който следва да съобрази съдържашите се в мотивите на настоящия съдебен акт задължителни указания по тълкуването и прилагането на закона.

ОСЪЖДА Дирекция „ОДОП“ – [населено място], да заплати на „А. Г.“ Д., ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет.8,офис 67, сумата в размер на 8100 / осем хиляди и сто/ лева, представляваща разноски по делото.

РЕШЕНИЕТО подлежи на касационно обжалване, пред Върховния административен съд, в 14 – дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: