

РЕШЕНИЕ

№ 2673

гр. София, 22.04.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 79 състав,
в публично заседание на 15.04.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Николай Димитров

при участието на секретаря Десислава В Симеонова, като разгледа дело номер **2136** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/. Образувано е след постановяване на Решение № 2109 от 22.02.2024г. по адм. д. № 7013/2023г. на Върховен Административен съд, Първо отделение, с което е отменено Решение № 4344/30.06.2023г. на Административен съд – София град, постановено по адм. д. № 700 по описа на съда за 2023 година и делото е върнато за разглеждане от друг състав на съда, при спазване дадените указания в мотивите.

Делото е образувано е по жалба „АТОМ ДЕВ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет.2, офис 4, с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 8, представлявано от управителя К. И. Д., чрез адв. Р. В. срещу Ревизионен акт (РА) №Р-22221022001492-091-001/08.09.2022г., издаден от Д. А. И. - орган, възложил ревизията и З. Г. Т. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1811/21.11.2022г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, с който са установени допълнителни задължения за ДДС в размер на 59 994,26 лв. и лихви в размер на 9 589,42 лв. за данъчни периоди 01.01.2020г. - 30.04.2020г., м. 12.2020г., м. 05.2021г., м. 07.2021г. и от 01.09.2021г. до 30.11.2021г. и са определени допълнителни задължения за корпоративен данък за 2020г. в размер на 14 200,00 лв. и лихви 1 715,97 лв.

В жалбата се твърди, че са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила при извършване на ревизионното производство. На следващо място, счита, че

са налице нарушения на материалния закон по отношение на приложението на ЗДДС и ЗКПО. В съдебно заседание, процесуалния представител на жалбоподателя адв. В. поддържа жалбата, като прави искане за обявяване на РА за нищожен предвид липса на предпоставките на чл. 10, ал.8 и ал.9 от ЗНАП за извършване на ревизията от ревизиращ екип от ТД НАП –гр.П. при седалище и адрес на управление на жалбоподателя в [населено място]. Също така сочи, че не е налице командироване на служителите извършили ревизията, което приема за съществен порок, водещ до нищожност на РА. Във връзка с тези свои доводи, изрично заявява, че не желае да бъдат събирани доказателства посочени в отменителното решение на ВАС. Претендира присъждането на разноски.

Ответникът по жалбата - Директор на Дирекция ”Обжалване и данъчно осигурителна практика” при ЦУ на НАП – С., чрез юрисконсулт В., оспорва жалбата като неоснователна и моли да бъде отхвърлена. Твърди, че с оглед процесуалното поведение на жалбоподателя не са събрани доказателства, които да оборват констатациите в РА, предвид на което предлага същият да бъде потвърден като законосъобразен. Възражава срещу присъждане на разноски в полза на жалбоподателя, като счита, че същите не са доказани. Заявява претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура – редовно уведомена, не изпраща представител за участие в производството.

Административен съд София- град, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

„АТОМ ДЕВ“ ЕООД е дружество със седалище в [населено място], регистрирано по ЗДДС. През ревизирия период дружеството осъществява основно дейност свързана с компютърно програмиране.

Със заповед №ЗЦУ-ОПР-9/21.05.2021г. на изпълнителния директор на НАП, издадена на основание чл.12, ал.6 от ДОПК и чл.10, ал.8 и 9 от ЗНАП е оправомощен зам. изпълнителния директор да определя органите по приходите, за които не се прилагат правилата чл. 7, ал.1 и чл. 8 от ДОПК. Със заповед № 3 – ЦУ - 3287 от 08.11.2021г., издадена на основание чл. 12, ал. 6 от ДОПК, зам. - изпълнителният директор на НАП е определил органите по приходите, за които не са прилагат правилата на чл. 7, ал.1 и чл. 8 от ДОПК. Със заповед № РД – 01 –787 от 08.11.2021г. на директора на ТД на НАП С., издадена на основание чл. 11, ал. 3 от ЗНАП и чл. 112, ал.2, т.1 от ДОПК и заповед № 3 – ЦУ - 3287 от 08.11.2021г. на зам. - изпълнителния директор на НАП, е наредено функциите на компетентен орган по чл. 112, ал.2, т.1 от ДОПК, считано от 08.11.2021г., да се изпълняват от конкретно посочени служители, сред които и Д. А. И.- Началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – П..

Със заповед № 3 – ЦУ - 466 от 25.03.2022г. зам. изпълнителният директор на НАП е възложил на основание чл. 12, ал. 6 от ДОПК служителите на ТД на НАП, посочени в заповед № 3 – ЦУ - 3287 от 08.11.2021г. на зам. - изпълнителния директор на НАП и определени със заповед № РД – 01 –787 от 08.11.2021г. на директора на ТД на НАП С.- да осъществяват производствата по ДОПК по отношение на лицата, посочени в приложението към заповедта, сред които и жалбоподателят по делото, за които компетентната дирекция съгласно чл. 8 от ДОПК е ТД на НАП – С..

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221022001492-020- 001/25.03.2022г.,

издадена от Д. А. И., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – П., е възложена ревизия на „АТОМ ДЕВ“ ЕООД за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите 01.01.2020г. - 31.12.2021г. ЗВР е връчена по електронен път на 29.03.2022г.

Със Заповед за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р- 22221022001492-020-002/24.06.2022г., издадена от същия орган по приходите е определен срок за завършване на ревизията 29.08.2022г. Със ЗИЗВР №Р- 22221022001492-020-003/04.08.2022г. е разширен обхвата на ревизията, като е включено определяне на задълженията и за корпоративен данък за 2020г.

За резултатите от ревизията е съставен РД №Р-22221022001492-091- 001/09.08.2022 г. Ревизираното лице не е упражнило правото си и не е подало възражение, по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА №Р-22221022001492-091-001/08.09.2022г., издаден от Д. А. И., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – П.,- орган, възложил ревизията и З. Г. Т., на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията.

С оспорения РА не е признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 62 039,57 лв. по фактури, издадени от „ЕВРО ЗИД 2020“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „АУТ ЪФ ДЪ БОКС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. „НЪТ АДВЪРТАЙЗИНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „АВРЕТО ТРЕЙДИНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „АЕС КЪМПАНИ 2020“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Определени са съответни лихви за забава в размер на 9 589.42 лв. Въз основа на констатациите по отношение ЗДДС, са извършени увеличения на счетоводния финансов резултат за 2020г. с отчетени разходи по доставки от „ЕВРО ЗИД 2020“ ЕООД, „АУТ ЪФ ДЪ БОКС“ ЕООД и „АВРЕТО ТРЕЙДИНГ“ ЕООД, в размер на 142 000,00 лв., на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО. Начислени са съответни лихви в размер на 1 715,97 лв.

Актът е обоснован от фактическа и правна страна по отношение на главниците - с извода за фиктивни доставки. Органите по приходите са установявали липсата на техника и кадрово обезпечение у доставчиците по оспорените фактури. Преценили са, че това представлява основания за отказ на право на данъчен кредит, предвид липсата на основание за начисляване на данък по фактурите издадени от горепосочените дружества. С оглед тези констатации е направено и заключение за наличие на основания за преобразуване на счетоводния финансов резултат на дружеството по ЗКПО.

Дружеството „АТОМ ДЕВ“ ЕООД е обжалвало РА №Р-22221022001492-091-001/08.09.2022г. пред директора на ТД на НАП – С.-град. РА е потвърден изцяло с Решение № 1811/21.11.2022г. директорът на дирекция „ОДОП” - С.-град при ЦУ на НАП.

За да изградят своите изводи, данъчните органи са приели, че няма икономическа и стопанска логика „АТОМ ДЕВ“ ЕООД, което разполага с многоброен и квалифициран персонал, както и съответните дълготрайни материални и нематериални ресурси, да възлага изпълнението на „предоставяне на FE програмист за период...“, „предоставяне на UX/UI дизайнер за период...“, „предоставяне на Python програмист за период...“ и други подобни задания, на лица, които не разполагат с кадрови и технически ресурси

и имат съвсем различен предмет на дейност.

Констатирани са, че основната дейност, декларирана от „АЕС КЪМПАНИ“ ЕООД е „друг пътнически сухопътен транспорт“, от „АВРЕТО ТРЕЙДИНГ“ ЕООД в ГДД по чл.92 от ЗКПО е декларирана дейност с код 4649- „търговия на едро с други нехранителни потребителски стоки“, а „АУТ ЪФ ДЪ БОКС“ ЕООД е декларирано дейност с код 7311- „дейност на рекламни агенции“. Направен е извод, че декларираните дейности нямат общо с разработка на софтуерни приложения. В тази връзка, са приели, че между ревизираното лице и разглежданите трима доставчици е налице предварителна договореност за създаване на привидни отношения, които да допускат, че сделките са действително осъществени. Направили са заключение, че са извършени фиктивни фактурирания на услуги, без реално да има извършени такива, включително по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, че са налице доставки, които не са реално извършени, а са привидни, т.е. издадени са фактури с цел претендиране на данъчен кредит.

Приели са, че са налице доказателства за наличието на абсолютна симулация, тъй като „АЕС КЪМПАНИ“ ЕООД, „АВРЕТО ТРЕЙДИНГ“ ЕООД, „АУТ ЪФ ДЪ БОКС“ ЕООД, като издатели на спорните фактури- не са представили доказателства за реалност на фактурираните от тях услуги, не разполагат с ресурси да ги извършат, като сочат, че „АТОМ ДЕВ“ ЕООД не е получател на услуги, а на фактури, с цел неправомерно приспадане на данъчен кредит.

Също така, органите по приходите са формирали заключение, че за фактурираните доставки от „ЕВРО ЗИД 2020“ ЕООД, „АУТ ЪФ ДЪ БОКС“ ЕООД и „АВРЕТО ТРЕЙДИНГ“ ЕООД през 2020г. липсват доказателства, да са били реално извършени, което е довело до неправомерно намаляване на печалбата на дружеството за въпросната година. Като са приели, че при констатираната липса на данни за извършени услуги на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО не следва да бъдат признати за данъчни цели разходите, които не са документално обосновани. По тези съображения, са преобразували счетоводния финансов резултат за 2020г. с установената разлика в размер на 142 000,00 лв., определили са допълнителни задължения в размер на 14200,00 лв. и са начислени съответни лихви в размер на 1 715,97 лв.

При предходното разглеждане на делото е изслушана и приета без възражение от страните съдебно-счетоводна експертиза. Според заключението на вещото лице всички процесии фактури са отразени в счетоводството на жалбоподателя, като е приложен по делото съпроводителен документ във връзка с всяка от процесииите фактури.

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, поради което същата е допустима.

Съдът приема, че оспореният акт е издаден от некомпетентен орган, като основанията за този извод са следните:

Съгласно чл. 119, ал. ал. 2 от ДОПК 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. Т.е. компетентността на издателите на акта е функция на компетентността на органа възложил ревизията – ако ревизията е възложена от орган, който не е разполагал с компетентност за това, заповедта за възлагане на ревизия би била нищожна, което влече и нищожност на

издадения впоследствие ревизионен акт от органа възложил ревизията и от определения от него ръководител на ревизията. Затова следва да се провери доколко издателя на заповедта за възлагане на ревизията е имал правомощие да направи това.

Правомощието на органа възложил ревизията не произтича пряко от закона, а от възлагането, което по силата на чл. 112, ал. 1, т.1 от АПК следва да получи от Териториалния директор на компетентната ТД на НАП. Предвид седалището на дружеството в С., това е директорът на ТД на НАП - С..

По делото преди всичко липсват доказателства, че издателят на заповедта за възлагане на ревизия Д. А. И.- Началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – П., е разполагала с компетентност да издава заповеди за възлагане на ревизии по отношение на дружества, чието седалище е в [населено място], независимо от няколкото заповеди, които ответника е представил по делото в тази връзка. Съгласно изричната и специална императивна разпоредба на чл.112 ДОПК- ревизионното производство се образува с издаването на ЗВР, като ревизия може да се възлага или от орган по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция, или от изпълнителния директор на НАП, съответно от определен от него заместник-изпълнителен директор. Процесният случай попада в първата хипотеза, тъй като ЗВР е издадена от орган по приходите. Този орган по приходите обаче не е определен от териториалния директор на ТД на НАП - С., като компетентна териториална дирекция по седалище на ревизираното дружество.

Въз основа на заповед 3 - ЦУ - 3287 от 08.11.2021г. на зам. изпълнителния директор на НАП- Д. А. И.- Началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – П., е включена в списък на органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл.7, ал.1 и чл.8 от ДОПК и осъществяват правомощията си по чл.12, ал.1 от ДОПК на територията на цялата страна. Правомощията на зам. изпълнителния директор за издаване на горепосочената заповед са въз основа на заповед №3ЦУ-ОПР-9/21.05.2021г. на изпълнителния директор на НАП, издадена на основание чл.12, ал.6 от ДОПК и чл.10, ал.8 и 9 от ЗНАП. По аргумент от нормата на чл.112, ал.2, т.2 от ДОПК изп. директор и зам. изпълнителните директори на НАП могат да възлагат ревизии, но нямат правомощия да оправомощават друг орган да стори това. В случая, не са налице хипотезите на чл.10, ал.8 и ал. 9 от ЗНАП. Хипотезата на чл.10, ал.8 ЗНАП касае преминаване на служители от една териториална дирекция в друга, за което няма данни и твърдения в процесния случай. Хипотезата на чл.10, ал.9 от ЗНАП гласи, 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 ДОПК](#) компетентни са органите на друга териториална дирекция“ като за настоящия случай нито се твърди, нито е обоснована такава „необходимост“. Дори обаче това да беше сторено, то функциите по възлагане на ревизия по реда чл.112 от ДОПК са извън обхвата на приложението на чл.10, ал.9 от ЗНАП, тъй като, както вече се посочи, специалната и императивна разпоредба на чл.112, ал.2, т.2 от ДОПК не дава възможност изп. директор и неговите заместници да оправомощават други органи по приходите със своите правомощия по възлагане на ревизия.

От друга страна по аргумент от чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК органът по приходите, който

е оправомощен да възлага ревизии следва да бъде определен от териториалния директор на 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 - П./ и съответно не са част от подчинената му ТД на НАП С. – аргумент и от чл.11 от ЗНАП. В тази връзка по силата на заповед № РД-01-787/08.11.2021г. на директора на ТД на НАП - С., не е предоставена надлежно компетентност за възлагане на ревизии на Д. А. И., тъй като директорът на ТД на НАП - С. не притежава компетентност за предоставяне на такава спрямо органи по приходите от друга териториална дирекция.

В тази насока е и преобладаващата част от практиката на ВАС отразена в: решение № 1874/2024г. по адм.дело№ 5508/2023г. на първо отделение на ВАС; решение № 176/2024г. по адм.дело№ 6611/2023г. на осмо отделение на ВАС; решение № 4144/2024г. по адм.дело№ 9409/2023г. на първо отделение на ВАС; решение № 1456/2021г. по адм.дело№ 10482/2020г. на първо отделение на ВАС и др.

По тези съображения съдът приема, че в случая ЗВР е издадена от орган, който не е разполагал с компетентност да възложи ревизия на дружеството жалбоподател и затова нито той, нито посоченият от него ръководител на ревизията са имали правомощие да издадат РА срещу дружество, чието седалище е било в [населено място]. Липсата на компетентност у издателите на РА води до нищожност на оспорения РА и съдът следва да я прогласи. На основание чл. 160, ал. 5 от ДОПК във връзка с чл. 173, ал. 2 от АПК преписката следва да се изпрати на директора на ТД на НАП - С. за администриране съгласно дадените от съда указания по тълкуването и приложението на закона.

При установената липса на компетентност на издателите на ревизионния акт е безпредметно да се извършва проверка за изпълнението на останалите изисквания за законосъобразност на ревизионния акт.

На основание чл. 81 ГПК във вр. с § 2 ДР на ДОПК съдът следва да се произнесе по претенциите на страните за присъждане на разноски. Предвид изхода на делото и на основание чл. 161 ДОПК в полза на жалбоподателя следва да бъдат присъдени разноски за всички инстанции, а именно: в размер на 50 лв. за държавна такса; 800 лв. депозит за ССЕ; адвокатско възнаграждение в размер на 3500 лв.- платено в брой за процесуално представителство по адм.дело №700/2023г. на АССГ; адвокатско възнаграждение в размер на 8500 лв. за процесуално представителство по адм.дело № 7013/2023г. на ВАС- палетно в брой; адвокатско възнаграждение в размер на 4500 лв. платено в брой за процесуално представителство по адм.дело 2136/2024г. на АССГ- или общо в размер на 17 350 лева. Възражението за недоказаност на разноските, не се приема от съда, доколкото за всички разноски са представени доказателства за плащането им, включително преводни нареждания и договори за правна защита и съдействие, в които е посочено, че в брой са палетни договорените адвокатски възнаграждения, налични са и съответните платежни нареждания за внесените ДТ и

депозит за изготвяне на експертиза.

Воден от горното и на основание чл. 160 и чл. 161от ДОПК,
Административен съд София град, III отделение, 79-ти състав

Р Е Ш И:

ПРОГЛАСЯВА ЗА НИЩОЖЕН по жалба на „АТОМ ДЕВ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет.2, офис 4, с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 8, представявано от управителя К. И. Д. - Ревизионен акт (РА) №Р-22221022001492-091-001/08.09.2022г., издаден от Д. А. И. - орган, възложил ревизията и З. Г. Т. - ръководител на ревизията.

ОСЪЖДА Дирекция "ОДОП" - С. град при ЦУ на НАП да плати на „АТОМ ДЕВ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет.2, офис 4, разноски по делото в общ размер на 17 350,00 /седемнадесет хиляди триста и петдесет/ лева- съдебно деловодни разноски.

ИЗПРАЩА на основание чл. 160, ал. 5 от ДОПК във връзка с чл. 173, ал. 2 от АПК преписката на директора на ТД на НАП - С. за администриране съгласно дадените от съда указания по тълкуването и приложението на закона.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 –дневен срок от съобщаването на страните, че решението е изготвено.

СЪДИЯ: