

# РЕШЕНИЕ

№ 16466

гр. София, 10.09.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 51 състав,**  
в публично заседание на 11.06.2024 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Анета Юргакиева**

при участието на секретаря Светла Гечева, като разгледа дело номер **9218** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на „СИМОНА-ПАРТНЕРС“ ООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя М. Г. И., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221721002650-091-001/07.03.2023г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – С., в частта, потвърдена с Решение № 745/05.06.2023г. на директора на дирекция „ОДОП“- С..

Жалбоподателят оспорва РА в частта, с която на дружеството не е признато право на приспадане на данъчен кредит по фактури от „ЕЛ.ПИ.ЕЛ.ДИ.АЙ.“ ЕООД, „СТРОЙКО СТИЛ 78“ ЕООД, „БРАЙАРЗ“ ЕООД и „ГРИТЪРОУ“ ЕООД. Твърди, че констатациите и изводите на ревизиращите органи за абсолютна и относителна симулация на фактурираните доставки са неправилни и необосновани. Излага подробни доводи за опровергаване на заключенията на органите по приходите и за обосноваване реалността на доставките на отделените доставчици. Иска се отмяна на ревизионния акт в оспорената част. В проведените по делото заседания жалбоподателят се представлява от адв. М. Х., която поддържа жалбата и моли тя да бъде уважена. Допълнителни доводи излага в подробни писмени бележки. Претендира разноски.

Ответникът - директорът на дирекция ОДОП – С., представляван от юрисконсулт Н., счита жалбата за неоснователна и моли тя да бъде отхвърлена. Претендира разноски.

От фактическа страна се установява следното:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221721002650-020-001/07.05.2021 г., издадена от А. Г. М., на длъжност „началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., с която е възложено извършването на ревизия на „СИМОНА-ПАРТНЕРС“ ООД за определяне на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периодите от 01.12.2015 г. до 31.12.2020 г. Възложено е ревизията да се извърши от А. Б. Г., на длъжност „главен инспектор по приходите“, определена за ръководител на ревизията, и от Ц. Й. Я., на длъжност „старши инспектор по приходите“. ЗВР е връчена на 11.05.2021 г. и изменена със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия (ЗИЗВР) №Р-22221721002650-020-002/12.07.2021 г.

С Решение от 04.05.2022 г., издадено от А. Г. М., разглеждането и решаването на преписката е иззето от Ц. Й. Я. и е възложено на Т. А. П., като е издадена ЗИЗВР №Р-22221721002650-020-003/04.05.2022 г. за промяна състава на ревизиращия екип.

С Решение №Р-22221721002650-098-001/03.11.2022 г. на директора на ТД на НАП С., във връзка със Заповед №2856/27.10.2022 г. за преназначаване на А. Г. М. на длъжност главен инспектор по приходите, разглеждането и решаването на преписката в качеството на възлагащ орган е иззето от същата и правомощията на възлагащ орган са предоставени на Д. Д. Д., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С..

С Решение №Р-22221721002650-098-002/01.12.2022 г. на Д. Д. Д. правомощията по разглеждане и решаване на преписката като ръководител на ревизията са иззети от А. Б. Г. и са възложени на И. Й. Л., като е издадена ЗИЗВР №Р-22221721002650-020004/01.12.2022 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221721002650-092-001/09.01.2023 г., срещу който е подадено възражение, прието частично за основателно.

Ревизията приключва с РА №Р-22221721002650-091-001/07.03.2023 г., издаден от Д. Д. Д., действаща в качеството на орган, възложил ревизията, и И. Й. Л. като ръководител на ревизията. РА е връчен на 16.03.2023 г.

С РА са установени задължения за внасяне в размер на 33 242,81 лв., в т.ч. за ДДС в размер на 22 788,34 лв. и лихви в размер на 10 454,47 лв., вследствие непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактури от „ЕЛ.ПИ.ЕЛ.ДИ.АЙ.“ ЕООД, „СТРОЙКО СТИЛ 78“ ЕООД, „БРАЙАРЗ“ ЕООД, „ГРИТЪРОУ“ ЕООД и „ГЕО КАР“ ЕООД.

РА е обжалван по административен ред пред директора на Дирекция „ОДОП“ – С. в частта на отказаното право на данъчен кредит по фактурите, издадени от „ЕЛ.ПИ.ЕЛ.ДИ.АЙ.“ ЕООД, „СТРОЙКО СТИЛ 78“ ЕООД, „БРАЙАРЗ“ ЕООД и „ГРИТЪРОУ“ ЕООД. С Решение № 745/05.06.2023г. решаващият орган е потвърдил ревизионния акт в оспорената част.

Констатациите и изводите на ревизиращите органи по отношение оспорената част от ревизионния акт са следните:

Предмет на доставката по фактура № [ЕГН]/11.01.2016г. от „ЕЛ.ПИ.ЕЛ.ДИ.АЙ.“ ЕООД е асфалтова настилка и пръскане с водно-битумна емулсия, рязане на бетон и асфалт на обект мотел „С.“ на „Околовръстен път“ №721. Предмет на доставката по фактура №[ЕИК]/25.09.2017г. от „СТРОЙКО СТИЛ 78“ ЕООД е демонтаж и монтаж на стари улици и водосточни тръби и подмяната им с нови също на обект мотел „С.“. Фактурите от „БРАЙАРЗ“ ЕООД, съответно с номера

[ЕГН]/28.12.2018г.,[ЕГН]/18.12.2018г. и [ЕГН]/07.12.2018г., са доставка на календари, химикалки, запалки и тениски с рекламен надпис.

На ревизираното дружество е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221721002650-040-001/21.06.2021 г. Изискани са първични и вторични счетоводни и търговски документи за ревизираните периоди, оборотни ведомости, аналитични регистри по счетоводни сметки, инвентарна книга и всички съпътстващи документи към издадените фактури от доставчиците „ЕЛ.ПИ.ЕЛ.ДИ.АЙ.“ ЕООД, „СТРОЙКО СТИЛ 78“ ЕООД, „БРАЙАРЗ“ ЕООД, „ГРИТЪРОУ“ ЕООД и „ГЕО КАР“ ООД, писмени обяснения за начина на осъществяване на доставките със същите дружества, водена търговска кореспонденция. В отговор са представени главна книга на счетоводни сметки, декларация за стопанисвани обекти, писмени обяснения за дейността, оборотни ведомости.

В писмените обяснения е посочено, че до 2015 г. основната дейност на дружеството е търговия с горива и смазочни материали, извършване на хотелиерска и ресторантьорска дейност първоначално в мотел „С.“, намиращ се на адрес: С., „Околовръстен път“ 721, по-късно и в хотел „С.“ на адрес С., [улица], а от 2015 г. отдава под наем стопанските си обекти. Представен е договор от 31.07.2015 г., съгласно който „СИМОНА ПАРТНЕРС“ ООД отдава под наем на „СИМОНА И КО“ ООД, за срок от 5 години хотел „С.“ и мотел „С.“ при месечна наемна цена от 30 000 лв.

Извършен е преглед на оригиналните счетоводни и търговски документи в счетоводен офис на ревизираното дружество, документиран с Протокол №1714379/11.08.2021 г. В хода на ревизията са извършени насрещни проверки на доставчиците, за резултатите от които са съставени протоколи /ПИНП/. Изготвените ИПДПОЗЛ до „ЕЛ.ПИ.ЕЛ.ДИ.АЙ.“ ЕООД и „СТРОЙКО СТИЛ 78“ ЕООД са връчени по реда на чл. 32 от ДОПК, а искането до „БРАЙАРЗ“ ЕООД е връчено по електронен път. Дружествата не са представили изисканите документи.

С Протокол №Р-22221721002650-ППД-001/17.06.2021 г. са присъединени документи, събрани в хода на извършена проверка на „СИМОНА-ПАРТНЕРС“ ООД за установяване на факти и обстоятелства/ПУФО/, приключила с Протокол №П-22221720205047-073-001/08.04.2021 г.: договор от 03.12.2015 г. с „ЕЛ.ПИ.ЕЛ.ДИ.АЙ.“ ЕООД за асфалтиране на вход на мотел „С.“ на „Околовръстен път“ 721 в срок от 30 дни при цена от 16 000 лв., Протокол Акт обр. 19 от 11.01.2016 г. за приемане на извършените работи по договора, банково извлечение за осъществено разплащане; договор без дата, с който „СИМОНА-ПАРТНЕРС“ ООД възлага на „СТРОЙКО СТИЛ 78“ ЕООД да извърши подмяна на пластмасови улуци с водосточни метални улуци и тръби при посочени цени за необходимите материали, Акт обр. 19 от 22.09.2017 г., с който страните са удостоверили извършените работи по демонтаж на старите водосточни тръби и улуци и подмяната им с нови, банково извлечение за извършено плащане. Във връзка с доставките от „БРАЙАРЗ“ ЕООД са представени трите спорни фактури с приложени касови бонове за разплащане и приемо-предавателни протоколи. Фактурите са отразени от доставчиците в дневниците за продажби за съответните периоди.

Относно кадровата обезпеченост на „ЕЛ.ПИ.ЕЛ.ДИ.АЙ.“ ЕООД е констатирано, че в периода на издаване на фактурата същото е имало един действащ трудов договор с лице на длъжност финансов мениджър и 25 бр. договори за работещи без трудови

правоотношения. В предходна проверка на доставчика за установяване на факти и обстоятелства дружеството е представило оборотна ведомост към 31.12.2015 г., съгласно която не притежава ДМА. Данни за притежавани ДМА липсват и в подадени годишни данъчни декларации /ГДД/ по чл. 92 от ЗКПО. За периода от 01.12.2015 г. до 11.01.2016 г. е декларирало фактури за покупки от „АРКУС-ТЕХ“ ООД, за които при ревизия на „ЕЛ.ПИ.ЕЛ.ДИ.АЙ.“ ЕООД по ЗДДС за периодите от 08.04.2015 г. до 31.03.2016 г. е направено заключение за липса на реални доставки. От справка в информационните масиви на НАП е констатирано, че от м. 01.2015 г. до м. 12.2020 г. „СТРОЙКО СТИЛ 78“ ЕООД няма декларирани осигурителни вноски, няма назначени работници, не разполага с машини и съоръжения, необходими за извършване на фактурираните услуги. В м. 09.2017г. доставчикът е декларирал покупки единствено от „ТМЛ АГРОРЕМОНТ СТРОЙ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД. При ревизия на „СТРОЙКО СТИЛ 78“ ЕООД по ЗДДС за периода от 01.08.2017 г. до 31.10.2017 г. е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 211 220,66 лв. по фактурите от „ТМЛ АГРОРЕМОНТ СТРОЙ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД. Установено е, че както прекият, така и предходният доставчик нямат назначени работници, не са представили документи във връзка с фактурираните услуги, договори, протоколи, място на извършване и последваща реализация към клиенти.

Относно „БРАЙАРЗ“ ЕООД е констатирано, че не разполага с ДМА, няма назначени работници, които да извършат изработката на рекламни надписи, няма декларирани разходи за наем, ел. енергия, телефони и други обичайни разходи, които косвено да доказват реално извършвана рекламна дейност. През периода на фактуриране на доставките „БРАЙАРЗ“ ЕООД няма регистрирано фискално устройство с дистанционна връзка с НАП, което е поставило под съмнение реалното разплащане, въпреки приложените касови бонове. Във връзка с доставките липсват доказателства за водена кореспонденция, изготвени проекти за дизайн на рекламните надписи, заявки, договори, доказателства за притежавана материална база от доставчика, необходима за изработване на рекламните материали.

При така установеното органите по приходите са направили заключение, че „ЕЛ.ПИ.ЕЛ.ДИ.АЙ.“ ЕООД, „СТРОЙКО СТИЛ 78“ ЕООД, „БРАЙАРЗ“ ЕООД не са разполагали с необходимия трудов, материален и технически ресурс за извършване на фактурираните доставки, липсват доказателства и за превъзлагане на подизпълнители. Прието е, че фактурите от тези доставчици не отразяват реално осъществени доставки и на основание чл. 68 ал. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС по тях е отказано право на приспадане на данъчен кредит.

Същият извод за липса на реални доставки е направен и за спорните 5 фактури, издадени от „ГРИТЪРОУ“, по които за периодите от м. 09.2020 г. до м. 12.2020 г. ревизираното дружество е ползвало право на приспадане на данъчен кредит в размер на 7 560 лв. Фактурите са с предмет рязане, метене, миене на асфалт и полагане на асфалт за обект мотел „С.“.

При насрещната проверка „ГРИТЪРОУ“ ЕООД е представило проверяваните фактури с приложени договори и протоколи Акт обр. 19, дневни финансови отчети, главна книга на сметка 411 Клиенти за осчетоводяване на фактурите, фактури от подизпълнител „ЛЪКИРОУД“ ЕООД, за доставка на асфалтобетон и транспорт. Предметът на доставка във фактурите от „ЛЪКИРОУД“ ЕООД е „АС 8 изн. А“, количество 5,98 т., ед. цена 90 лв. и транспорт с ед. цена 90 лв. Посоченото във

фактурата „АС 8 изн. А“ означава тип асфалтобетон.

Установена е идентичност на доставки с едни и същи дати и със същия предмет по издадени фактури от „ГРИТЪРОУ“ ЕООД на „СИМОНА И КО“ ООД – наемател на хотел „С.“ и свързано дружество със собственика на имота – „СИМОНА-ПАРТНЕРС“ ООД. В хода на ревизия на „СИМОНА И КО“ ООД е извършена насрещна проверка на „ГРИТЪРОУ“ ЕООД и сочения предходен доставчик „ЛЪКИРОУД“ ЕООД. Последното дружество е декларирало, че фактурите са само за доставка на асфалтови смеси, произведени в асфалтовата база и транспорт, без ангажимент за полагане на асфалта и други допълнителни дейности. Асфалтът е доставен на обект хотел „С.“. Предвид технологичната последователност от операции, включващи подготовка на терена, дренаж, уплътняване, полагане на чакъл за основа, полагане на асфалт, ревизиращите органи са изследвали възможността същите операции да са извършени от „ГРИТЪРОУ“ ЕООД или подизпълнител. Констатирано е, че „ГРИТЪРОУ“ ЕООД няма назначени работници, няма декларирани недвижими имоти и МПС. Не са представени доказателства с каква механизация и от кои лица „ГРИТЪРОУ“ ЕООД е извършило услугите, няма доказателства за превъзлагането им на друг подизпълнител. В м. 09.2020 г. доставчикът е включил две фактури за покупки от „БРИСТ ТРАКТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], което също няма назначени работници и е квалифицирано от НАП като рисково.

При така установеното е прието, че фактурите от „ГРИТЪРОУ“ ЕООД не отразяват реални доставки и на основание чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит.

Общо по спорните фактури от „ЕЛ.ПИ.ЕЛ.ДИ.АЙ.“ ЕООД, „СТРОЙКО СТИЛ 78“ ЕООД, „БРАЙАРЗ“ ЕООД и „ГРИТЪРОУ“ ЕООД е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 16 422,39 лв., съответно по периоди както следва: по фактура от „ЕЛ.ПИ.ЕЛ.ДИ.АЙ.“ ЕООД в размер на 3 225 лв. за м. 01.2016 г.; по фактура от „СТРОЙКО СТИЛ 78“ ЕООД в размер на 1 637,39 лв. за м. 09.2017 г.; по фактури от „БРАЙАРЗ“ ЕООД в размер на 4 000 лв. за м. 12.2018 г.; по фактури от „ГРИТЪРОУ“ ЕООД в размер на 7 560 лв. за периодите от м. 09.2020 г. до м. 12.2020 г.

В хода на настоящото производство, освен административната преписка са събрани гласни и нови писмени доказателствата. По искане на жалбоподателя са назначени и съдебно-счетоводна експертиза, както и съдебно-техническа експертиза, приети без оспорване от страните.

#### Правни изводи

Жалбата е допустима, тъй като е подадена в срок, от надлежна страна, след упражнено право на обжалване на акта по административен ред. По същество е основателна, но по различни от изложените в нея съображения.

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

В случая съдът намира, че не е спазено първото изискване за законосъобразност на ревизионния акт, а именно – да е издаден от компетентен орган.

Правилото относно компетентния за издаване на ревизионен акт орган се съдържа в чл.119,ал.2 ДОПК. Разпоредбата предвижда, че ревизионният акт се издава от органа,

възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. Следователно, законът ясно и конкретно посочва кои органи по приходите могат и следва да издадат РА, с който приключва дадено ревизионно производство - това са лицето, което е възложило ревизията, заедно с определения в ЗВР ръководител на ревизията. Правилото, установено в чл.119, ал.2 ДОПК, не е абсолютно - отклонение от него е допустимо в хипотезите на чл.7, ал.3 от ДОПК – когато са налице основания за отвод или самоотвод, както и в случаите на трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения или невъзможност, произтичаща от промяна в длъжността на органа по приходите, водеща до отпадане на компетентността, и да възложи правомощията по разглеждането и решаването им на друг орган, равен по степен на този, от когото е иззета преписката или въпросът. Тези хипотези са установени в закона изчерпателно и като единствено изключение от принципа, че горестоящ орган по приходите не може да иземе разглеждането и решаването на конкретен въпрос или преписка от компетентния орган по приходите и да го възложи на друг орган (по аргумент от чл.7,ал.3 ДОПК).

В случая е извършена цялостна промяна по отношение на участващите в ревизионното производство органи по приходите, като е заменено както възложилото ревизията лице, така и целият ревизиращ екип.

Конкретно, ЗВР е издадена от А. Г. М., която към момента на заповедта е заемала длъжност „началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. и която е оправомощена със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С.. Изземването на преписката от А. М. като орган, възложил ревизията, е обосновано с преназначаването ѝ на длъжност „главен инспектор по приходите“. Действително тази длъжност е по-ниска от длъжността „началник на сектор“, каквато, видно в Заповед № РД-01—128/18.02.2020г. на директора на ТД на НАП – С., заемат служителите, натоварени с функциите на компетентен орган по чл.112,ал.2,т.1 от ДОПК. Това обаче не води непременно до извод, че главен инспектор по приходите не може да изпълнява функциите на компетентен орган по чл.112,ал.2,т.1 ДОПК, доколкото няма нормативна пречка за това, а ответникът не е ангажирал доказателства за наличието на вътрешноорганизационни ограничения в тази насока /напр. функционални или длъжностни характеристики/. Промяната в длъжността сама по себе си не обосновава невъзможност на органа по приходите да изпълнява задълженията като възлагащ орган по смисъла на чл.7, ал.3 от ДОПК, респективно не води до отпадане на компетентността. В този смисъл са Решение № 12966/16.12.2021г. по адм.д. № 5615/2021г. на ВАС, Решение № 12006/22.12.2022г. по адм.д. № 3246/2022г. на ВАС. С оглед на това изземването на преписката от А. М. и възлагането ѝ на друго лице – Д. Д. Д., макар тя също да е оправомощена съгласно Заповед №РД-01-849/31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С., е незаконосъобразно извършено.

На второ място, без основание е заменена първоначално определената като ревизиращ орган Ц. Й. Я.. В заповедта за изменение на ЗВР, с която е извършена промяната, не се сочи никакво фактическо или правно основание за това, съответно по делото не са налице никакви данни за наличието на някоя от хипотезите на чл.7, ал.3 от ДОПК, поради което следва да се приеме, че изземването на преписката от един орган по приходите /Ц. Й. Я./ и

възлагането ѝ на друг /Т. А. П./ е напълно незаконосъобразно. На следващо място, в нарушение на чл.7, ал.3 от ДОПК е извършена и смяната на ръководителя на ревизията, за което е издадена ЗИЗВР №Р-22221721002650-020004/01.12.2022г. В случая, в Решение №Р-22221721002650-098-002/01.12.2022 г., с което разглеждането и решаването на преписката е иззето от А. Б. Г. и е възложено на И. Й. Л., като основание е посочено „заповед на директора на ТД на НАП С. за преназначаване на А. Б. Г. на длъжност „главен инспектор по приходите в отдел „Ревизии“. Видно обаче още от първата ЗВР, А. Б. Г. и тогава е заемала длъжност „главен инспектор по приходите в отдел „Ревизии“, т.е. не се установява промяна в заеманата длъжност. В подкрепа на този извод е и обстоятелството, че в решението за изземване на преписката се твърди, че е издадена заповед за преназначаване, но няма никакви индивидуализиращи данни /номер на заповед и дата/, които да индикират за действителното съществуване на такъв документ. При това положение следва да се приеме, че изземването на преписката от първоначално определения ръководител на ревизията е извършено без основание и отново в нарушение на чл.7, ал.3 от ДОПК.

При това положение процесният ревизионен акт не се явява издаден от компетентните съгласно чл.119, ал.2 ДОПК лица, а именно от органа, възложил ревизията, и от определения ръководител на ревизията. След като органът, възложил ревизията, е била А. Г. М., а за ръководител на ревизията е била определена А. Б. Г. и не е доказано, че по отношение на тях е било налице някое от основанията по чл.7, ал.3 ДОПК, то изземването на преписката и възлагането ѝ на други органи по приходите е незаконосъобразно, което е опорочило до степен на нищожност издадения ревизионен акт.

Предвид констатираната нищожност на РА, не следва обсъждане на въпроса относно неговата материална законосъобразност. Съдът следва да прогласи тази нищожност и на основание чл.160, ал.5 ДОПК - да изпрати преписката на органите по приходите за издаване на нова заповед за възлагане на ревизия.

При този изход на делото основателна се явява претенцията на жалбоподателя за присъждане на разноските по делото за държавна такса, възнаграждение за вещите лица и за адвокатско възнаграждение.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 и чл.161, ал.1 ДОПК, Административен съд София – град, Трето отделение, 51 – ви състав

РЕШИ:

**ОБЯВЯВА ЗА НИЩОЖЕН** Ревизионен акт № Р-22221721002650-091-001/07.03.2023г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП – С., в частта, потвърдена с Решение № 745/05.06.2023г. на директора на дирекция „ОДОП“- С..

**ИЗПРАЩА преписката** на компетентния орган в ТД на НАП С. за издаване на нова заповед за възлагане на ревизия и провеждане на ревизионното

производство при спазване на дадените указания.

**ОСЪЖДА** Националната агенция за приходите да заплати на „СИМОНА-ПАРТНЕРС“ ООД сумата от 2250 лева (две хиляди двеста и петдесет лева) разноски по делото.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ: