

РЕШЕНИЕ

№ 1232

гр. София, 26.02.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 44 състав,
в публично заседание на 30.01.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Мария Владимирова

при участието на секретаря Албена Илиева, като разгледа дело номер **1032** 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 Данъчно-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на „АРАМЕТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], подадена чрез управителя Ж. Т. Д., против РА № Р-22221421006462-091-001 от 07.06.2022 г., издаден от органи по приходите в офис В. при ТД на НАП В. Т., потвърден с решение № 1851/28.11.2022 г. на директора на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП, с който са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, в резултат на непризнато право на приспадане на данъчен кредит по пет броя фактури издадени от пет доставчика в данъчните периоди м. 10.2020 г., м. 01.2021 г., м. 09.2021 г. и м. 10.2021 г., в общ размер на 137 214,20 лв., както и задължения произтичащи от начислени лихви на ползваното право на приспадане на данъчен кредит, упражнено от жалбоподателя през данъчните периоди м. 11.2020 г., м. 12.2020 г., м. 04.2021 г. и начислени лихви за забава на деклариран, но невнесен ДДС за данъчен период м. 05.2021 г.

В сезиращата съда жалба, както и в допълнение към жалба (л. 82) се сочи, че РА и решението на решаващия орган, с което е потвърден се основават на констатации, правни изводи и тълкувания, с които жалбоподателят не е съгласен. Излага подробни доводи за нарушения на процесуалния и материалния закон при издаване на РА. Позовавайки се на представените в хода на ревизионното производство доказателства поддържа, че ревизиращите са пренебрегнали представените доказателства. В заключение е отправено искане за отмяна на оспорения РА като незаконосъобразен и

необоснован.

Посредством писмена молба от 11.04.2023 г. /л.103/, процесуалният представител на жалбоподателя конкретизира жалбата по предмет като уточнява, че не оспорва РА в частта, с която е начислена лихва за забава за деклариран, но невнесен от дружеството ДДС за данъчен период м. 05.2021 г., в размер на 1 129,95 лв., тъй като същата е дължима.

В съдебно заседание жалбоподателят, чрез надлежно упълномощен адвокат: поддържа жалбата; ангажира писмени доказателства (л. 121-182); претендира присъждане на сторените в производството пред съда разноски (л. 274 и сл.).

Ответникът – директор на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП, редовно уведомен се представлява от юрисконсулт, който излага становище за неоснователност на жалбата и моли съда да я остави без уважение. Ангажира гласни доказателства. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение. В представените на 07.02.2024 г. подробни писмени бележки излага становище за приложимост на чл. 161, ал. 3 от ДОПК.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, не изпраща представител.

Административен съд София - град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, по отделно и в тяхната съвкупност, и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл. 160 от ДОПК, прие за установено следното:

С жалбата се оспорва акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл. 156, ал.1 от ДОПК. Решението на директора на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП е връчено на дружеството - жалбоподател на 26.12.2022 г. (л. 16). Жалбата до Съда е подадена чрез административния орган на 29.12.2022 г., видно от поставения върху същата вх. № 53-04-1146/29.12.2022 г., от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима. С оглед направените уточнения от оспорващия в молбата от 11.04.2023 г. /л. 103/ съдът приема, че е сезиран с жалба срещу горепосочения РА, потвърден в частта относно установените на „АРАМЕТ“ ЕООД задължения за ДДС в общ размер на 137 214,20 лв. и лихви в общ размер на 14 447,66 лв.

От фактическа страна, Съдът приема за установено следното:

Ревизията е започнала със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221421006462-020-001 от 16.11.2021 г., връчена по електронен път на 24.11.2021 г., последователно изменена със ЗИЗВР № Р-22221421006462-020-002 от 31.01.2022 г. (досежно предмета), № Р-22221421006462-020-003 от 22.02.2022 г. (досежно срока), спряна със Заповед № Р-22221421006462-023-001 от 18.04.2022 г., на основание чл. 34, ал. 1, т. 1 от ДОПК и възобновена със Заповед № Р-22221421006462-143-001 от 29.04.2022 г., като е определен краен срок на ревизията до 03.05.2022 г., издадени от Ц. М. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т., определен да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК със Заповед № РД-01-787/08.11.2021 г. на ИД директор на ТД на НАП С. (л. 22) и оправомощен със Заповед за оправомощаване № 3-ЦУ-3341 от 16.11.2021 г. на заместник изпълнителния директор на НАП (л. 20), вр. Заповед № ЗЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. на изпълнителния директор на НАП (л. 96) и Заповед № 3-ЦУ-3287/08.11.2021 г. (л. 17). Заповедите са връчени по електронен път (л. 25-39). Възложено е извършването на ревизия на „АРАМЕТ“ ЕООД за определяне на задълженията по ЗДДС за данъчните периоди от 01.10.2020 г. до 31.10.2021 г.

За резултатите от извършената ревизия, в срока по чл.117, ал.1 от ДОПК, е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221421006462-092-001 от 13.05.2022 г., връчен на дружеството по електронен път на 17.05.2022 г. (л. 40-57). Срещу РД не е подадено писмено възражение по реда на чл.117, ал.5 от ДОПК.

Въз основа на съставения ревизионен доклад, органът възложил ревизията - Ц. М. П. - началник на сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т. и ръководителят на ревизията - Р. А. К. - главен инспектор по приходите в ТД на НАП В. Т., на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, са издали Ревизионен акт (РА) № Р-22221421006462-091-001 от 07.06.2022 г. Същият е надлежно връчен на ревизираното лице на 20.06.2022 г. по електронен път (л. 61).

Така издаденият ревизионен акт изцяло е обжалван от ревизираното лице на основание и в срока по чл.152, ал.1 от ДОПК пред горестоящия в йерархията административен орган - директора на дирекция "ОДОП" С. при ЦУ на НАП, който в срока по чл.156, ал. 7 ДОПК (л. 66 и сл.) е постановил решение № 1851/28.11.2022 г., с което е потвърдил РА установяващ допълнителен данък по ЗДДС за ревизирания период.

С представената от жалбоподателя на 11.04.2023 г. (л. 103) молба, предметът по настоящото дело изрично е уточнен, а именно оспорва се РА потвърден с решението на решаващия орган, в частта на: установените резултати по ЗДДС в общ размер на 137 214,20 лв., произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит по пет броя фактури, издадени от „БЪДЕКС СТРОЙ 12“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ГЛОБУС СЪРВИЗ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „БАГРИ ТОН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ПРЕСТО ХД ТРЕЙД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „ТЕРРА ПОЙНТ 7“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], за данъчните периоди м. 10.2020 г., м. 01.2021 г., м. 09.2021 г. и м. 10.2021 г.; установените лихви във връзка с извършените корекции на правото на данъчен кредит през данъчните периоди м. 11.2020 г., м. 12.2020 г., м. 04.2021 г. и м. 05.2021 г., в общ размер на 14 447,66 лв.

С Ревизионния акт, потвърден с решението на директора на дирекция "ОДОП" С., предмет на настоящето производство са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях. РА съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК.

В хода на ревизията е установено, че „АРАМЕТ“ ЕООД е вписано в Търговския регистър на Агенцията по вписванията на 23.01.2008 г. като дружество с ограничена отговорност. На 25.03.2009 г. е вписана промяна на правния статус на дружеството от ООД на ЕООД. Констатирано е, че дружеството е със седалище и адрес на управление в [населено място],[жк], [жилищен адрес] и се управлява от едноличния собственик Ж. Т. Д.. „АРАМЕТ“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС, на основание чл.100, ал.1 от ЗДДС, считано от 31.01.2008 г. През ревизираните периоди от страна на ревизираното лице е извършвана дейност, изразяваща се в търговия на едро с машини и производствено оборудване в производствена база, намираща се на пътен възел Я./Шумен, на 289-ти км. по автомагистрала Т., между [населено място] и [населено място]. Установено е, че в ревизирания период счетоводното обслужване на „Арамет“ ЕООД се извършва от „ИН АКАУНТИНГ“ ООД.

С цел изясняване факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на ревизираното лице, в хода на ревизията са извършени редица процесуални действия, подробно описани в РД/РА.

На ревизираното лице са връчени три Искания за представяне на документи и

писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ № Р-22221421006462-040-001 от 06.12.2021 г., № Р-22221421006462-040-002 от 06.12.2021 г. и № Р-22221421006462-040-003 от 17.02.2022 г., като представените във връзка с тях документи са описани и обсъдени в РД.

По делото се установява, че с Протокол № Р-22221421006462-П.-001 от 09.02.2022 г. ревизиращият екип е приобшил относими писмени доказателства събрани в хода на Проверка по установяване на факти и обстоятелства /ПУФО/ спрямо жалбоподателя, а именно Протокол от извършена насрещна проверка на „БЪДЕКС СТРОЙ 12“ ЕООД с № П-22221321105626-141-001 от 26.07.2021 г., както и П. № П-22221721105628-141-001 от 23.07.2021 г. на „ГЛОБУС СЪРВИЗ“ ЕООД и ПИНП № П-22221721105631-141-001 от 26.07.2021 г. на „БАГРИ ТОН“ ЕООД. С визираните протоколи се установява, че в отговор на връчените по реда на чл. 32, ал. 6 от ДОПК искания, посочените доставчици не са представили изисканите им документи, доказващи реалност на доставките по спорните фактури.

На основание чл. 115 от ДОПК от органите по приходите е извършено посещение в счетоводството на жалбоподателя с цел преглед в оригинал на първичните и вторични счетоводни документи, документирано с Протокол № 1661239/07.04.2022 г. Констатирано е, че данъчно задълженото лице /ДЗЛ/ не разполага с други документи, различни от тези, ангажирани като копия по връчените му искания, налични в ИС „Контрол“.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на горепосочените 5 преки доставчика на „АРАМЕТ“ ЕООД. За резултатите от тях са съставени ПИНП, данните, от които са последователно описани в РД.

В резултат на извършените процесуални действия и след анализ на събраните доказателства, органите по приходите са направили констатации, довели до промяна на декларираните от ревизираното дружество резултати за ДДС, а именно отказано е правото на данъчен кредит по 5 броя фактури в общ размер на 137 214,20 лв., издадени от следните пет доставчика:

„ПРЕСТО ХД ТРЕЙД“ ЕООД – 35 000,00 лв. по фактура № 8 от 29.09.2021 г., с предмет стока „Система за роботизирано заваряване“, с данъчна основа от 175 000,00 лв., отразена в дневника за покупки на ревизираното лице през периода на нейното издаване;

„ТЕРРА ПОЙНТ 7“ ЕООД – 32 000,00 лв. по фактура № 2 от 27.10.2021 г., с предмет стока „машина за охлаждане на лазерен агрегат с включени вакуумна помпа за високо налягане и оптична глава за лазерно рязане, с ДО от 160 000,00 лв., отразена в дневника за покупки на ревизираното лице през периода на нейното издаване;

„БЪДЕКС СТРОЙ 12“ ЕООД – 31 097,60 лв. по фактура № [ЕГН] от 17.09.2020 г., с предмет на доставка стока – „хидравлична абкантипреса“ и данъчна основа от 155 488,00 лв., отразена от жалбоподателя през м. 10.2020г.

„ГЛОБУС СЪРВИЗ“ ЕООД – 20 536,20 лв. по фактура № [ЕГН] от 19.01.2021 г., с предмет на доставка стока – „мини челен товарач“, с данъчна основа от 102 681,00 лв., отразена в дневника за покупки на ревизираното лице през периода на нейното издаване;

„БАГРИ ТОН“ ЕООД – 18 580,40 лв. по фактура № 11 от 28.01.2021 г., с предмет стока – „машина 4R-НРК 100“, с ДО в размер на 92 902 ,00 лв., отразена от жалбоподателя през периода на нейното издаване.

Органите по приходите са обосנוвали непризнатото право на приспадане на данъчен

кредит по описаните в РД фактури, издадени от визираните по – горе доставчици с приетия извод за липса на доказателства за изпълнение на конкретните доставки, с оглед, че от страна на последните не са представени, както фактурите, така и документи удостоверяващи произхода и стопанисването на продадените от тях ДМА и не на последно място от част от тях /„ГЛОБУС СЪРВИЗ“ ЕООД, „БЪДЕКС СТРОЙ 12“ ЕООД и „БАГРИ ТОН“ ЕООД/, както и от самото ревизирано лице не са представени доказателства за прехвърляне на собствеността върху процесните стоки - машини (как са превозени машините, с какво МПС, за чия сметка и т.н.). В тази връзка от издателите на ревизионния акт е изтъкнато още, че изпратените ИПДПОЗЛ до „БЪДЕКС СТРОЙ 12“ ЕООД, „ГЛОБУС СЪРВИЗ“ ЕООД и „БАГРИ ТОН“ ЕООД са връчени на едно и също упълномощено лице - К. Л. М./същевременно с това е отразено и връчване на тези искания и по реда на чл. 32, ал. 6 от ДОПК/, искането до „ПРЕСТО ХД ТРЕЙД“ ЕООД е връчено по предвидения особения ред в ДОПК, а искането до „ТЕРРА ПОЙНТ 7“ ЕООД – по електронен път. До датата на изготвяне на РА са представени документи единствено от „ТЕРРА ПОЙНТ 7“ ЕООД (спорната фактура; договор от 27.10.2021 г. за доставка на машина за охлаждане на лазерен агрегат с включени вакуумна помпа за високо налягане и оптична глава за лазерно рязане за сумата от 160 000,00 лв., без ДДС, съгласно който предаването/приемането на стоката ще се извърши в складовата база на „СИМЕОН 73“ ООД, ЕИК 121 445 403, находяща се в [населено място],[жк], [улица]; приемо - предавателен протокол; банкови извлечения, съгласно които фактурата на обща стойност от 192 000,00 лв. е платена частично от жалбоподателя /преведени са 151 500,00 лв.; дължим остатък 40 500,00 лв./; счетоводни регистри). В РД е посочено, че от ревизираното дружество - „АРАМЕТ“ ЕООД са представени идентични документи, счетоводни регистри и писмени обяснения, съгласно които закупената стока е транспортирана от посочения в договора адрес до складовата база на дружеството, находяща се на 289-ти км. от АМ „Т.“, пътен възел Я./Шумен, път 7, между селата Веселиново и Зимница, в близост до [населено място], със собствен транспорт /неконкретизиран/. Според ревизиращия екип, от „АРАМЕТ“ ЕООД са представени сходни документи и за останалите спорни доставки, а именно: издадените му фактури от всеки доставчик; договори за доставка на стока от вида на описаната в съответната фактура /с изключение на доставката от „ПРЕСТО ХД ТРЕЙД“ ЕООД, по която не е ангажиран договор/; приемо-предавателни протоколи, банкови извлечения, доказващи частично разплащане по фактурите /по доставката от „БЪДЕКС СТРОЙ 12“ ЕООД са заплатени 39 500,00 лв. от общо 186 585,60 лв.; по доставката от „ГЛОБУС СЪРВИЗ“ ЕООД са заплатени 10 000 лв. от общо 123 217,20 лв.; по тази от „БАГРИ ТОН“ ЕООД също са платени 10 000 лв. от общо 111 482,40 лв.; по доставката от „ПРЕСТО ХД ТРЕЙД“ ЕООД са платени 25 500лв. от общо 210 000 лв./. Приложени са и счетоводни регистри, както и идентични с гореописаните писмени обяснения, относно транспортирането на стоката и по доставката от „ПРЕСТО ХД ТРЕЙД“ ЕООД /посочени са същите адреси на натоварване и разтоварване; транспортът и по тази доставка е извършен със собствен на „АРАМЕТ“ ЕООД транспорт/. По отношение на останалите три доставчика не са представени подобни писмени обяснения във връзка с транспортирането на стоките.

По делото се установява, че представените от ревизираното дружество писмени доказателства и обяснения по доставките от „ТЕРРА ПОЙНТ 7“ ЕООД и „ПРЕСТО ХД ТРЕЙД“ ЕООД (подробно описани в РД) не са кредитирани от органите по

приходите с аргумент, че същите не са достатъчни, за да обосноват реалност на доставките, тъй като не представляват преки доказателства. Във връзка с ангажираните копия на две Свидетелства за регистрация на товарни автомобили, собственост на дружеството - „С. С2“, рег. [рег.номер на МПС] и „М. С. 313 ЦДИ“, рег. [рег.номер на МПС] от ревизиращия екип е изтъкнато, че не допринасят значително за доказване на процесните доставки, тъй като към тях не са представени пътни листове, товарителници, данни за шофьор, разходно-оправдателни документи и прочие, доказващи реално транспортиране на огромните машини, с оглед данните от договорите. В допълнение е обърнато внимание, че от „ТЕРРА ПОЙНТ 7“ ЕООД и „ПРЕСТО ХД ТРЕЙД“ ЕООД, така и „ГЛОБУС СЪРВИЗ“ ЕООД и „БЪДЕКС СТРОЙ 12“ ЕООД /доколкото по данни от приемо-предавателните протоколи, ангажирани от ревизираното лице, мястото на предаване/получаване на стоките отново е [населено място],[жк], [улица]/ не се представят доказателства за търговски и финансови взаимоотношения със „СИМЕОН 73“ ООД - дружество, за което се сочи, че стопанисва складовата база, от която се твърди, че са предадени стоките. Отбелязано е, че и в дневниците за покупки на преките доставчици не са налице фактури от „СИМЕОН 73“ ООД.

На следващо място, след проверка в информационната система на НАП от ревизиращите органи е констатирано, че спорните фактури са отразени в дневниците за продажби на процесните доставчици, като след тяхното издаване „БЪДЕКС СТРОЙ 12“ ЕООД и „БАГРИ ТОН“ ЕООД са deregистрирани по ЗДДС. Констатирано е, че нито един от доставчиците не е декларирал обектите, от които осъществява дейност, ако въобще са осъществявали такава, с оглед на факта, че същите не са подавали годишни данъчни декларации по чл.92, ал.1 от ЗКПО. Установено е, че на всички тези доставчици са извършени данъчни ревизии по ЗДДС за периоди, непосредствено преди издаване на фактурите /„БЪДЕКС СТРОЙ 12“ ЕООД, „БАГРИ ТОН“ ЕООД, „ПРЕСТО ХД ТРЕЙД“ ЕООД/, както и за периоди, напълно относими към периодите на издаване на спорните фактури /„ГЛОБУС СЪРВИЗ“ ЕООД и „ТЕРРА ПОЙНТ 7“ ЕООД/. В заключение е изтъкнато, че тези дружества са само и единствено от рискови за НАП лица – deregистрирани по ЗДДС, с огромни задължения към републиканския бюджет, системно неоткриващи се на обявените от тях адреси за кореспонденция/управление и неосъществяващи съдействие на приходните органи. В резултат на последователен и цялостен анализ на събраните в хода на ревизията доказателства е приет извод, че процесните фактури с предмет стоки/ДМА не отразяват реални сделки, като в случая е налице относителна симулация, изразяваща се в това, че ДМА са налични у „АРАМЕТ“ ЕООД, но действителните доставчици са лица, различни от издателите на спорните фактури. Формиран е краен извод, че ревизираното лице, като получател на стоки - специфични дълготрайни материални активи /машини/, фактурирани от „БЪДЕКС СТРОЙ 12“ ЕООД, „ГЛОБУС СЪРВИЗ“ ЕООД, „БАГРИ ТОН“ ЕООД, „ПРЕСТО ХД ТРЕЙД“ ЕООД и „ТЕРРА ПОЙНТ 7“ ЕООД и претендиращо данъчен кредит по фактурите не може да не знае, че участва в привидни доставки, поради което на същото следва да бъде отказано правото на приспадане на данъчен кредит по описаните в РД/РА 5 броя фактури. Във връзка със заключението, че в случая е налице фиктивно префактуриране на

стоки без реална престация по смисъла на ЗДДС С РА, на основание чл.68, ал.1, т.1 и чл. 69, ал.1, т.1 от ЗДДС във връзка с чл. 6 от с.з., не е признато правото на приспадане на данъчен кредит на „АРАМЕТ“ ЕООД по издадените от визираните доставчици 5 броя фактури в общ размер на 137214,20 лв. С РА, в оспорената част са установени и задължения за лихви в общ размер на общ размер на 14 447,66 лв., представляващи: съответни лихви върху определените главници за данъчен период м. 11.2020 г., м. 12.2020 г., м. 04.2021 г.

С мотивирано Решение № 1851/28.11.2022 г., издадено от директора на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП, ревизионният акт в оспорената част на установените резултати по ЗДДС в общ размер на 137 214,20 лв. и лихви в размер на 14 447,66 лв. е потвърден като правилен и законосъобразен.

Въз основа на фактите и обстоятелствата и предвид, че спорните фактури документират доставки на стоки – специфични дълготрайни материални активи /машини - „хидравлична абкантпреса“, „мини челен товарач“, „машина 4R-НРК 100“, „система за роботизирано заваряване“ и „машина за охлаждане на лазерен агрегат с включени вакуумна помпа за високо налягане и оптична глава за лазерно рязане“/, от страна на решаващия орган е прието, че в случая предметът на доказване изисква удостоверяване на множество факти и обстоятелства, свързани с фактическата възможност на доставчиците да разполагат с вида на фактурираните стоки, с тяхното съхранение (складова база), товарене и разтоварване, наличие на съответния технически ресурс и т. н. Конкретно е посочено, че от ревизираното лице и доставчиците не са представени документи, от които да е видно как са товарени и разтоварвани процесните ДМА, как е организиран транспортът и за чия сметка - не са представени данни за водача на МПС, с което евентуално е извършен транспортът. Вместо това се установява, че доставчиците не доказват наличие на складови помещения и МПС, било то собствени или под наем. Изтъкнато е още, че липсват доказателства за отправени от жалбоподателя заявки, от които да е видно какво точно е следвало да достави избраният доставчик, кога и къде, както и ценови оферти от избраните доставчици. Според решаващия орган ангажираните договори за доставка са напълно еднотипни, като от същите не е видно от кой ще бъде извършено транспортирането на стоките и за чия сметка. Изтъкнато и противоречието между приемо-предавателните протоколи (припокриващи се напълно с предмета на договорите, с изключение на този по фактурата от „ПРЕСТО ХД ТРЕЙД“ ЕООД), съгласно които предаването/приемането по всички стоки е извършено в [населено място] и данните от писмените обяснения на жалбоподателя, че закупените машини се намират в складовата му база, находяща се на пътен възел Я./Шумен, 289-ти км. от автомагистрала „Т.“, между [населено място] и [населено място]. В тази връзка е прието, че транспортиране със сигурност е извършено, но в случая доказателства за това не са ангажирани. Относно дадените от жалбоподателя писмени обяснения, че транспортирането на ДМА само по доставките от „ТЕРРА ПОЙНТ 7“ ЕООД и „ПРЕСТО ХД ТРЕЙД“ ЕООД е следвало да се извърши с негов собствен транспорт е изтъкнато, че транспортирането на доставките от „БЪДЕКС СТРОЙ 12“ ЕООД, „ГЛОБУС СЪРВИЗ“ ЕООД и „БАГРИ ТОН“ ЕООД

е следвало да бъде осигурено от самите доставчици, като в случая надлежни транспортни документи не са ангажирани нито от ревизираното лице, нито от доставчиците. Съобразено от решаващия орган е и установеното от проверката в базата данни на КАТ, а именно, че доставчиците „БЪДЕКС СТРОЙ 12“ ЕООД, „ГЛОБУС СЪРВИЗ“ ЕООД и „БАГРИ ТОН“ ЕООД, по които доставки данъчно задълженото лице не сочи, че превозът е бил с негов транспорт, нямат собствени МПС. Също така нито един от 5-те доставчика не е декларирал пред НАП обектите, от които осъществява дейност, не са подавали и годишни данъчни декларации за финансовите години 2020 г. и 2021 г., в които да е отразено, че са издали процесните фактури с получател ревизираното лице. Във връзка с последното е изтъкнато, че освободени от подаване на такъв тип годишни декларации, са единствено юридическите лица, които през съответната година не са упражнявали дейност.

Според решаващия орган, обоснована е констатацията на органите по приходите, че в случая няма каквито и да било данни, реклами, обяви и др., даващи основание да се приеме, че „БЪДЕКС СТРОЙ 12“ ЕООД, „ГЛОБУС СЪРВИЗ“ ЕООД, „БАГРИ ТОН“ ЕООД, „ПРЕСТО ХД ТРЕЙД“ ЕООД и „ТЕРРА ПОЙНТ 7“ ЕООД са вносители, дистрибутори или официални представители за търговия с такъв вид специализирани машини. Не е налице информация, указваща по какъв начин ревизираното лице е установило, че съответният доставчик разполага именно с търсения от него ДМА. Освен, че не са налице ценови оферти, то в случая липсва и разменена електронна кореспонденция. В допълнение, от представените документи от ревизираното лице /и „ТЕРРА ПОЙНТ 7“ ЕООД, като единствен доставчик, ангажирал документи по връченото му искане/ не може да се прецени дали става въпрос за нови или употребявани машини.

Напълно споделен от директора на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП е възприетият от органите по приходите извод, за липса на доказателства посредством, които да бъде извършена проследимост на веригата доставчик - производител, като в случая доставчиците са и основно рискови и дерегистрирани по закона лица. Според решаващата инстанция, с издаването на фактурите е целено и постигнато заобикаляне на закона и на данъчното облагане, съпътствано от невнесен по веригата данък. Относно представените доказателства за плащане, представляващи банкови извлечения, е изтъкнато, че макар и да се доказват определени факти – частично разплащане на фактурите по банков път, то не са налице доказателства за връзката на тези факти с изпълнението на процесните доставки, предвид установеното.

Въз основа на изложеното е приет извод, че не са налице годни доказателства, които да се противопоставят на тезата на приходните органи за липса на доставки, именно от вписаните във фактурите юридически лица – доставчици. В този смисъл, процесният РА в частта на непризнатото право на приспадане на данъчен кредит за периодите м. 10.2020 г., м. 01.2021 г., м. 09.2021 г. и м. 10.2021 г., както и в частта на начислените лихви за просрочие за м. 11.2020 г., м. 12.2020 г., м. 04.2021 г., е потвърден като правилен и законосъобразен

По делото са представени и приети като доказателства документите,

съдържащи се в административната преписка по издаването и обжалването по административен ред на ревизионния акт, в това число доказателства удостоверяващи притежаването на КЕП от лицата, подписали в съответното длъжностно качество РА, РД, ЗВР и ЗИЗВР, ведно с оптичен носител, на който се съдържат електронните документи и файловете, генерирани при подписването им с квалифициран електронен подпис, както и доказателства във връзка с компетентността на органа възложил ревизията, допълнително изискани от Съда. От страна на жалбоподателя в проведеното на 28.11.2023 г. са представени писмени доказателства, вкл. договори, приемо-предавателни протоколи и фактури (л. 121 - 182).

По искане на жалбоподателя, формулирано в молба от 15.03.2023 г. (л. 81 и сл.), съдът назначи и прие заключение на съдебно - счетоводна експертиза по въпросите обективирани в молбата. Представеното заключение (л. 183 и сл.), изготвено от вещо лице О. Т. е прието без възражения от страните. Съдът кредитира заключенията като безпристрастно и компетентно изготвено.

В проведеното последно съдебно заседание по делото на 30.01.2024 г. е разпитан свидетелят С. В. С., допуснат по молба на процесуалния представител на ответника. От показанията на С. се установява, че фирма „Симеон-73“ ЕООД, на която е бил управител, стопанисва складове, на околновръстното шосе, № 766, разпростиращи се на 10 декара площ и представляващи покрити халета оборудвани с кранове. Свидетелят заявява, че с управителя на дружеството – жалбоподател се познава от повече от 20 години, поради което отношенията им не са само фирмени. В тази връзка и поради техническата възможност в складовата база да се разтоварват тежки и обемни машини, както и да се съхраняват, се съгласил да съхранява машините на „АРАМЕТ“ ЕООД около една година, безплатно. Свидетелят няма спомен да е сключвал договор за отговорно пазене. На въпрос на процесуалния представител на ответника отговаря, че разтоварването на машините в склада е извършен от негово служители, като конкретизира, че независимо от тежестта на машината, това става за около 2 до 3 минути.

При така установената фактическа обстановка, Съдът достига до следните правни изводи:

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевирани доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. За валидността на акта Съдът следи служебно и в тази връзка намира оспореният ревизионен акт за нищожен, съображенията за това са следните:

Оспореният ревизионен акт е издаден като електронен документ, подписан с професионални КУКЕП на неговите издатели и съгласно чл. 3, ал. 2 от ЗЕДЕУУ отговаря на предвидената в закона форма, като в тази връзка са представени доказателства за валиден КУКЕП. Мотивиран е с констатациите, изложени в РД, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК е негова неразделна част. Съдържа разпоредителна част в табличен вид с посочени вид, основание и размер на установените задължения. Следователно от

формална страна РА е издаден в предвидената от закона писмена форма и има законово изискуемото съдържание. Същият, обаче е издаден от некомпетентен административен орган.

В процесния случай РА е издаден от Ц. М. П. - началник на сектор „Ревизии“ при ТД на НАП В. Т. – орган, възложил ревизията и Р. А. К. - главен инспектор по приходите в ТД на НАП В. Т. – ръководител на ревизията. Не е спорно по делото, че към датата на провеждане на ревизията и издаване на ревизионния акт Ц. П. и Р. К. са служители в ТД на НАП В. Т.. Не е спорно още, че ревизираното дружество - „АРАМЕТ“ ЕООД, от момента на възлагане на ревизията до нейното приключване с издаване на РА е със седалище и адрес на управление в [населено място],[жк], [жилищен адрес].

Във връзка с компетентността на органите издали РА по делото са представени Заповед № 3-ЦУ-3287/08.11.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП (л. 17 и сл.), издадена при условията на делегация съгласно Заповед № 3ЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. на изпълнителния директор на НАП (л. 96), както и Заповед № 3-ЦУ-3341/16.11.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП (л. 20 и сл.), с които са дерогирани общите правила за териториална компетентност на органите по приходите.

С цитираната Заповед № 3-ЦУ-3287/08.11.2021 г. на основание чл. 12, ал. 6 от ДОПК е определено, че не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК, относно териториално компетентния орган за извършване на ревизии по отношение на Ц. М. П. и Р. А. К. /т. 3 от Заповед № 3-ЦУ-3287/08.11.2021 г./.

С последващо издадената Заповед № 3-ЦУ-3341/16.11.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП на основание чл. 10, ал. 9 от Закона за НАП са определени Ц. М. П. и Р. А. К. – органи по приходите в ТД на НАП В. Т., като компетентни органи да осъществяват производства по данъчно-осигурителен контрол, за които на основание чл. 8 от ДОПК е компетентна ТД на НАП С., т.е. по отношение на посочените в приложение към заповедта лица (л. 20, 21, гръб), от които и “АРАМЕТ“ ЕООД. Със Заповед № РД-01-787 от 08.11.2021 г. на ИД директора на ТД на НАП С., т. 7, възложителят на ревизията е оправомощен като компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК (л. 22).

Съгласно разпоредбата 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 /чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК/, или от изпълнителния директор на НАП, съответно от определен от него заместник изпълнителен директор /чл. 112, ал. 2, т. 2 ДОПК/.

Д. на правомощия обаче от заместник изпълнителния директор на НАП към орган по приходите от териториална дирекция, която не е териториално компетентна спрямо ревизираното лице противоречи на нормата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК. В съдържанието на цитираната разпоредба не се сочи друго лице, различно от изпълнителния директор или негов заместник да има правомощието да възлага ревизии по отношение на всички лица, независимо в коя териториална дирекция е седалището им, а конкретните органи по приходите в съответната ТД на НАП, компетентни да възложат ревизионно производство се определят от териториалния директор на компетентната териториална дирекция. Анализът на цитираната разпоредба сочи, че

дадените правомощия в чл. 112, ал. 2, т. 2 от ДОПК са изрична компетентност на изпълнителния директор или негов заместник, предвид което те не могат да бъдат предоставяни другиму.

Съгласно разпоредбата на чл. 7, ал. 1 от ДОПК - „актовете по този кодекс се издават от орган по приходите, съответно от публичен изпълнител, от компетентната териториална дирекция“. На основание чл. 8, ал. 1, т. 1 от ДОПК, компетентна териториална дирекция на Националната агенция за приходите относно производствата по този кодекс по отношение на юридическите лица е ТД на НАП, където е седалището и адресът на управление на юридическите лица. Седалището и адресът на управление на “АРАМЕТ“ ЕООД, както вече се посочи е в [населено място],[жк], [жилищен адрес] поради което в случая компетентна е ТД на НАП С..

Основен принцип при провеждането на ревизионно производство е, че процесуалните действия се извършват от органи по приходите от компетентната териториалната дирекция, в случая по седалище и адрес на управление на юридическото лице. Изключенията от това правило са изчерпателно изброени и към тях се пристъпва при наличие на определени в закона предпоставки.

Предвиденото в нормата на чл. 12, ал. 6, изр. първо от ДОПК изключение от общото правило за определяне на компетентния орган определя, 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 тази връзка в чл. 10, ал. 8 от ЗНАП 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. 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.

Разпоредбата на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, обаче 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 бъде обоснована причината, която налага на органи по приходите при ТД на НАП В. Т. да се възлага извършване на ревизия на юридическо лице, със седалище и адрес на управление в [населено място]. Такива мотиви изцяло липсват, както в горепосочените заповеди на изпълнителния директор на НАП, зам. изпълнителния директор на НАП, така и в издадените в хода на ревизията

официални документи, поради което, Съдът счита, че не е спазено изискването на закона да бъде посочена необходимостта, наложила прилагането 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 конкретния случай 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.

Дори обаче това да беше сторено, то функциите по възлагане на ревизия по реда чл.112 ДОПК са извън обхвата на приложението на чл. 10, ал. 9 ЗНАП, тъй като, както вече се посочи, специалната и императивна разпоредба на чл. 112, ал. 2, т. 2 ДОПК не дава възможност изпълнителният 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 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 В. Т./ и съответно не са част от подчинената му ТД на НАП С. – аргумент и от чл. 11 ЗНАП. В тази връзка по силата на заповед № РД-01-787 от 08.11.2021 г. на директора на ТД на НАП С. не е предоставена надлежно компетентност за възлагане на ревизии на Ц. М. П., тъй като директорът на ТД на НАП С. не притежава компетентност за предоставяне на такава спрямо органи по приходите от друга териториална дирекция.

Това води несъмнено до извод за издаване на РА от некомпетентни органи по приходите от ТД на НАП В. Т.. В този смисъл е и практиката на ВАС, а именно: Решение № 26 от 04.01.2024 г. по адм. д. № 5816/2023 г., VIII отд. на ВАС; Решение № 176 от 09.01.2024 г. по адм. д. № 6611/2023 г., VIII отд. на ВАС; Решение № 4425 от 26.04.2023 г. по адм.д. № 7761/2022 г., VIII отд. на ВАС; Решение № 13222/23.12.2021 г. по адм. д. № 3212/2021 г., I отд. на ВАС; Решение № 463/14.01.2021 г. по адм.д. № 8918/2020 г., I отд. на ВАС; Решение № 1456/03.02.2021 г. по адм. д. № 10482/2020 г., I отд. на ВАС; Решение № 2679/26.02.2021 г. по адм.д. № 11773/2020 г., I отд. на ВАС и Решение № 11678/17.11.2021 г. по адм. д. № 2837/2021 г., VIII отд. на ВАС.

С оглед изложеното жалбата се явява основателна, а ревизионният акт следва да бъде прогласен за нищожен. На основание чл. 160, ал. 5 вр. с чл. 173, ал. 2 от АПК, преписката следва да бъде изпратена на компетентния административен орган – Териториална дирекция на НАП С. за възлагане на нова ревизия на „АРАМЕТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] при съобразяване с дадените от съда указания по тълкуване и прилагане на закона.

С оглед изхода на делото, претенцията за заплащане на разноски от страна на жалбоподателя следва да бъде поставена на разглеждане, на основание чл.161, ал.1 от ДОПК. Претендират се разноски по списък съгласно чл. 80 ГПК,

в общ размер 4 399 лв., от които 3 600 лв. адвокатско възнаграждение и 50 лв. заплатена държавна такса, като са представени доказателства за плащането им. Искането следва да бъде уважено в претендирания размер, като в случая не са налице основания за прилагане на разпоредбата на чл.161, ал. 3 от ДОПК. Възражение в тази насока не е направено в хода на устните състезания, а в писмените бележки депозирани на 07.02.2024 г., което е недопустимо.

Воден от горното и на основание чл. 160 ДОПК, Административен съд София - град, Трето отделение, 44 състав,

Р Е Ш И:

ОБЯВЯВА ЗА НИЩОЖЕН ревизионен акт № Р-22221421006462-091-001 от 07.06.2022 г., издаден от Ц. М. П., на длъжност началник на сектор „Ревизии“ при ТД на НАП В. Т., възложил ревизията и Р. А. К., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП В. Т. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1851/28.11.2022 г. на директор на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. при Централно управление на Национална агенция по приходите, в частта, с която на „АРАМЕТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] са установени допълнително задължения за данък върху добавената стойност в общ размер на 137 214,20 лв. и лихви в общ размер на 14 447,66 лв.

ИЗПРАЩА административната преписка на компетентната дирекция - ТД на НАП – С. за възлагане на нова ревизия на „АРАМЕТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], при съобразяване със задължителните указания по тълкуването и прилагането на закона дадени с настоящия съдебен акт.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на „АРАМЕТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], разноски по делото в размер на 4 399 лв. /четири хиляди триста деветдесет и девет лева/.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: