

РЕШЕНИЕ

№ 25318

гр. София, 24.07.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 36 състав, в
публично заседание на 24.04.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наташа Николова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **6408** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е след като с Решение № 6908 от 05.06.2024 г., постановено по адм. д. № 410/2024 г., I отд. На ВАС, е отменено Решение № 5970/12.10.2023 г. на Административен съд - София - град, постановено по адм. д. № 5716/2022 г. и делото е върнато за ново разглеждане от друг състав на Административен съд София-град.

Производството е образувано по жалба на „Стефанос Фуудс“ ЕООД - [населено място], представлявано от С. Д., чрез адв. З. Н. срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221020006283-091-001/24.01.2022 г., издаден от Т. Б. Г. - орган, възложил ревизията, и Л. Д. П. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 717/13.05.2022 г. на Директор на Дирекция "ОДОП" С., с който е коригиран декларираният резултат по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчни периоди м. 09.2020 г. и м. 10.2020 г., във връзка с доначислен ДДС в размер на 31 426,74 лв. за недоказани вътреобщностни доставки /ВОД/ към гръцките дружества „MODA ITALIANA M.I.K.E“ с VIN № EL801242209 и „GRECOIL HELLAS“ с VIN № EL801413955 и непризнат данъчен кредит в размер на 460,00 лв. по две фактури за „транспорт“, издадени от „Димитров Транспорт 2020“ ЕООД.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения РА, като издаден в нарушение на материалния и при съществени процесуални нарушения. Твърди, че органите по приходите не са изяснили всички обстоятелства от значение за установяване на публичните му задължения, което от своя страна е довело до погрешни фактически и правни изводи. Счита, че за спорните ВОД по смисъла на чл.7, ал. 1 от ЗДДС са представени документите по чл. 45, т. 1 и т. 2

от ППЗДДС, удостоверяващи извършването им. Сочи, че към доказателствата са приложени и потвърждения за получаване на стоките от гръцкото дружество, но същите не са оценени. Излага, че са доказани законовите предпоставки за признаване на ВОД и е недопустимо възникнали съмнения да водят до извод, че документираните ВОД изобщо не са реализирани. Сочи също, че по преписката липсват данни разглежданата доставка да е част от данъчна измама. Позовава се на практика на Съда на ЕС. Моли да бъде отменен като незаконосъобразен и необоснован обжалвания РА.

В съдебно заседание и по съществуващото на спора, жалбоподателят чрез процесуален представител адв. Н., поддържа жалбата. Претендира присъждане на сторените съдебни разноски.

Ответната страна Директорът на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП чрез процесуалния си представител юрк. В., оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, становищата на страните и съобрази приложимия закон, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221020006283-020-001 от 16.10.2020 г. е възложено извършването на ревизия на „Стефанос Фуудс“ ЕООД за установяване на задълженията за ДДС за периода от 01.09.2020 г. до 30.09.2020 г. Заповедта е връчена на 27.10.2020 г. по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК. Считано от тази дата тече определеният двумесечен срок за извършване на ревизията, който изтича на 27.12.2020 г. Със Заповед №22221020006283-020-002/11.11.2020 г. е изменен ревизирият период, като е възложено ревизията да обхване периодите от 01.09.2020 г. до 31.10.2020 г. По реда на чл. 113, ал. 3 от ДОПК срокът е продължен до 26.03.2021 г., в рамките на указания по чл. 114, ал. 2 от ДОПК, като за целта са издадени Заповеди № Р-22221020006283-020-002/11.11.2020 г., № Р-22221020006283-020-003/23.12.2020 г., № Р-22221020006283-020004/26.01.2021 г. и № Р-22221020006283-020-005/24.02.2021 г.

С решение № Р-22221020006283-098-001/17.11.2021 г. за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка са иззети правомощията по разглеждане на преписката от Е. М. Н., в качеството на ръководител на ревизията и Б. В. И. - в качеството на ревизор, като правомощията по извършване на ревизията са възложени на Л. Д. П. в качеството на ръководител на ревизията и А. М. И. в качеството на ревизор.

Във връзка с решението за изземване е издадена Заповед №Р-22221020006283-020-006/17.11.2021 г., с която е възложено извършване на ревизията на новия екип.

Всички заповеди по хода на ревизионното производство са подписани от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор при ТД на НАП С., съгласно Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221020006283-092-001/09.12.2021 г., връчен на 31.12.2021 г. Срещу констатациите на РД не е подадено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА №Р-22221020006283-091-001/24.01.2022 г., издаден от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Л. Д. П., на длъжност главен инспектор при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 17.02.2022 г.

Като краен резултат от проведеното ревизионно производство, с оспорвания РА на дружеството са установени задължения за внасяне общо в размер на 4 811,46 лв., в това число ДДС в размер на 4 279,10 лв. и лихви за забава в размер на 532,36 лв., при деклариран от ревизираното лице ДДС за възстановяване 27 607,64 лв.

Допълнително установените задължения за внасяне и са резултат от допълнително начислен ДДС в размер на 31 426,74 лв. за недоказани вътреобщностни доставки /ВОД/ към гръцките дружества „MODA ITALIANA M.I.K.E“ и „GRECOIL HELLAS“ и непризнат данъчен кредит в размер на 460,00 лв. по две фактури за „транспорт“, издадени от „Димитров Транспорт 2020“ ЕООД.

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

Установено е, че „Стефанос Фуудс“ ЕООД е извършвало покупки на текстилни продукти /панталони, клинове и други/ и аксесоари от „Фарм Евро Трейд“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. Дружеството декларира, че стоките са продадени на MODA ITALIANA M.I.K.E и GRECOIL HELLAS, т. е. същите са предмет на ВОД към Гърция.

През м. 09.2020г. ревизираното лице е издало към MODA ITALIANA M.I.K.E две фактури с обща ДО 76 148,28 лв., съответно: №[ЕГН]/17.09.2020г. с ДО 58 310,33 лв., с предмет на доставката: дамски панталони клин 8385 бр., дамски панталон 4200 бр.; №[ЕГН]/28.09.2020г. с ДО 2 973,00 лв., с предмет на доставката: чанти, портмонета, шапки и др.

През м. 10.2020 г. ревизираното лице е издало към GRECOIL HELLAS четири фактури, с обща ДО 112 412,11 лв., съответно: №[ЕГН]/02.10.2020г., с ДО 26 331,34 лв., с предмет на доставката: калъфи за телефони 12 600 бр. и 2 800 бр., камера наблюдение 100 бр., протектор за телефони 14 520 бр., машинка за свиване на цигари 4 880 бр., кранче чешма 12 300 бр., силиконов гръб за телефон 17 300 бр. и др.; №[ЕГН]/18.10.2020 г., с ДО 44 236,18 лв., с предмет на доставката: мъжко бельо – 59 520,00 бр.; №[ЕГН]/25.10.2020 г. с ДО 26 530,44 лв., с предмет на доставката: портмонета – 18 840 бр. и №[ЕГН]/27.10.2020г. с ДО 15 314,15 лв., с предмет на доставката: детски боти – 2 700 бр.

При проверка на валидността на VIN номерата на гръцките дружества е установено, че са били валидни към датите на деклариране на доставките, като впоследствие са deregистрирани. Гръцките дружества са декларирали насрещни ВОП от ревизирано лице.

Получени са отговори по извършени административни процедури за обмен на информация между компетентните органи на Р. България и Р. Гърция.

Относно „MODA ITALIANA M.I.K.E“ гръцката администрация е уведомила, че дружеството не се намира на адреса на регистрация. Неоткриваем за гръцките власти е и собственикът А. А. /който е декларираше адреса на регистрация на дружеството и като жилищен адрес/. „MODA ITALIANA M.I.K.E“ системно не отговаря на исканията на администрацията. Попада в обхвата на критериите за deregистрация от базата данни VIES и е deregистрирано на 03.11.2020 г.

Относно „GRECOIL HELLAS“ гръцката администрация е уведомила, че декларираната от дружеството дейност е търговия на едро с облекла и обувки, като е посочено начало на дейността 19.09.2020 г. Дружеството не е открито на обявения адрес - PETRAKI 9 57008 – DIAVATA, при посещение на 25.02.2021 г. Констатирано е, че е напълно непознато за местните жители в района. Собственичката на имота декларира, че никога не е отдавала под наем магазина си на „GRECOIL HELLAS“ или на нейния управител Л. В.. Управителят на дружеството не е отговорил на поканите за представяне на счетоводни документи, нито пък се е явил пред администрацията за обяснения. ДДС номерът на гръцкия търговец е deregистриран от базата данни VIES по инициатива на гръцките данъчни власти на 29.03.2021 г.

Ревизиращите органи са обобщили, че двете гръцки дружества се представят от българи, неоткриваеми са за гръцката администрация и са deregистрирани. Същите не доказват реална

търговска дейност. Липсват данни, от които да следва, че разполагат с обекти /складове, магазини, офиси и др./, материални, трудови и финансови ресурси.

Като доказателство за реалността на декларираните ВОД от ревизираното лице са представени: фактури за продажби към гръцките дружества, международни товарителници и писмени потвърждения. Представени са банкови документи за извършени разплащания към MODA ITALIANA M.I.K.E. Не са представени данни за разплащания с другия гръцки контрагент - GRECOIL HELLAS.

Управителят на „Стефанос Фуудс“ ЕООД декларира, че стоките се транспортират до MODA ITALIANA M.I.K.E. и GRECOIL HELLAS от български превозвач - „Димитров Транспорт 2020“ ЕООД. Представен е договор за превоз от 01.08.2020г., подписан между „Стефанос Фуудс“ ЕООД /товародател/ и „Димитров Транспорт 2020“ ЕООД /превозвач/, заедно с две фактури за транспорт, издадени от „Димитров Транспорт 2020“ ЕООД и с получател ревизираното лице, съответно: фактура №[ЕГН]/31.10.2020 г. с предмет: 1. транспортна услуга BG-GR на 02.10.2020 г. с товарен автомобил рег. [рег.номер на МПС] /300,00 лв./; 2. транспортна услуга BG-GR на 18.10.2020г. с товарен автомобил рег. [рег.номер на МПС] / С 7888 ЕК /450,00 лв./; 3. транспортна услуга BG-GR на 25.10.2020г. с товарен автомобил рег. [рег.номер на МПС] / С 9845 ЕК /400,00 лв./; 4. транспортна услуга BG-GR на 27.10.2020 г. с товарен автомобил рег. [рег.номер на МПС] / С 7888 ЕК /450,00 лв./, с обща данъчна основа 1 600,00 лв. и ДДС 320,00 лв.; фактура №[ЕГН]/30.09.2020 г. с предмет: 1. транспортна услуга BG-GR на 17.09.2020г. с товарен автомобил рег. [рег.номер на МПС] /С7888 ЕК /300,00 лв./; 2. транспортна услуга BG-GR на 28.09.2020г. с товарен автомобил рег. [рег.номер на МПС] / С. /200,00 лв./; 3. транспортна услуга BG-GR на 28.09.2020г. с товарен автомобил с рег. [рег.номер на МПС] / С 7888 ЕК /200,00 лв./ с обща данъчна основа 700,00 лв. и ДДС 140,00 лв.

Управители на „Димитров Транспорт 2020“ ЕООД са Ц. Е. Ц. и Г. И. Д., а едноличен собственик на капитала на дружеството е Г. И. Д.. Последният е и пълномощник на ревизираното лице.

Относно инвойс №[ЕГН]/02.10.2020 г. с получател GRECOIL HELLAS е установено, че не е приложена международна товарителница нито от ревизираното лице, нито от превозвача. Представено е само потвърждение от гръцкия търговец, без данни за мястото /адреса/ на получаване на стоките.

Според писмените обяснения на ревизираното лице за стоките по инвойс [ЕГН]/02.10.2020г. превозвач е „Димитров Транспорт 2020“ ЕООД. За предходен доставчик/превозвач е посочен „Александрова Лоджистикс“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с товарен автомобил F. Transit с рег. №С. и шофьор Ц. Ц., с ЕГН [ЕГН].

Представена е фактура №[ЕГН]/31.10.2020 г., издадена от „Александрова Лоджистикс“ ЕООД и с получател „Димитров Транспорт 2020“ ЕООД. Позиция 1 на фактурата е „транспорт с товарен автомобил СА 3467 CX на дата 01.10.2020г. по маршрут Нови Х., България – Гърция“ на стойност 395,00 лв.

При насрещната проверка на „Александрова Лоджистикс“ ЕООД е установено, че вписаният във фактурата автомобил - с рег. [рег.номер на МПС] , е собственост на „Тенакс 2011“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. Приложено е копие на фактура №[ЕГН]/31.10.2020 г., издадена от „Тенакс 2011“ ЕООД и с предмет „наем м. 10 и м. 11“. В придружителното писмо за представяне на документи е описан договор за наем на МПС от 01.05.2020 г., но такъв не е представен. Представен е трудов договор с Ц. Ц. /управител на „Димитров Транспорт 2020“ ЕООД /, назначен на длъжност „шофьор“, като за лицето не са внасяни осигурителни вноски.

Ревизиращите са посочили, че са представени фактури за покупка на гориво, но същите по никакъв начин не могат да се обвържат със зареждане на гориво от съответния автомобил с рег.

[рег.номер на МПС] . Не са представени счетоводните сметки за осчетоводяване /изписване/ на гориво, командировъчни на шофьора и отчети за извършени работи, доказателства за изплащани и отчитани суми от подотчетни лица. В придружителното писмо за представяне на документи са описани пътни листове, отчет за изминатите километри, но такива не са представени.

„Александрова Лоджистикс“ ЕООД не разполага с лиценз за международен транспорт. Декларира основна дейност „търговия на едро с хранителни стоки“ и има задължения към бюджета за ДДС, установени с РА. На 02.10.2020г. - датата, на която се твърди, че е извършило процесната доставка, „Александрова Лоджистикс“ ЕООД също декларира ВОД за Гърция, като ползва транспортните услуги на „Димитров Транспорт 2020“ ЕООД.

От „Александрова Лоджистикс“ ЕООД са изискани писмени обяснения и документи за точния адрес на разтоварване на стоките, както и разпечатка от дигиталния тахограф.

Дружеството не се е ангажирало с никакви конкретни данни и доказателства за точния адрес на разтоварване на стоките. За разтоварен адрес е посочено само: „DIAVATA THESSALONIKI“. Пояснено е, че товарните автомобили с допустима максимална маса, непревишаваща 7,5 тона, нямат изискване за тахошайби или дигитален тахограф.

Органите по приходите са посочили, че липсва транспортен документ – ЧМР, с печат на „Александрова Лоджистикс“ ЕООД - като превозвач.

Относно инвойси №[ЕГН]/17.09.2020г. и №[ЕГН]/28.09.2020 г., издадени на MODA ITALIANA M.I.K.E, и инвойси №[ЕГН]/18.10.2020 г., №[ЕГН]/27.10.2020 г. и №[ЕГН]/25.10.2020 г., издадени на GRECOIL HELLAS:

Към тези инвойси са приложени потвърждения от гръцките търговци и международни товарителници /ЧМР/. Във всички ЧМР за превозвач /в кл. 6/ е поставен печат на „Димитров Транспорт 2020“ ЕООД ЕООД, а за следващ превозвач /в кл. 7/ е поставен печат на „Емве“ ЕООД с ЕИК[ЕИК].

В съответните ЧМР, приложени към инвойс №[ЕГН]/17.09.2020 г., №[ЕГН]/28.09.2020 г., №[ЕГН]/18.10.2020 г. и №[ЕГН]/27.10.2020 г., е вписан автомобил с рег. [рег.номер на МПС] /С., а в ЧМР към инвойс №[ЕГН]/25.10.2020 г. е вписан автомобил с рег. [рег.номер на МПС] /С..

Според представените писмени обяснения и документи „Димитров Транспорт 2020“ ЕООД е възложил транспорта на „Емве Логистик“ ООД, след което „Емве Логистик“ ООД го е превъзложил на „Емве“ ЕООД.

При насрещната проверка на „Емве“ ООД са представени писмени обяснения, според които стоките са транспортирани от [населено място], [улица], ТЦ И., вход откъм [улица]до [населено място], Гърция - в склад на получателя. Посочено е общо и бланкетно, че стоките са получени от представител на фирмата-получател, който заверява ЧМР с подпис и печат на фирмата. Заявено е, че транспортът е извършен с наети превозни средства, управлявани от Б. С. – назначен на трудов договор в „Емве“ ЕООД.

Приложени са договори за наем на МПС, подписани от „Емве“ ЕООД /наемател/: Договор от 10.08.2016 г. за влекач Д. рег. [рег.номер на МПС] , с наемодател „Дим Транс 16“ ООД с ЕИК[ЕИК]. Същото е било регистрирано в КАТ от „П. Лизинг и Търговия клон България“ и лизингополучател „Дим Транс 16“ ООД.; Договор от 01.01.2020г. за полуремарке с рег. [рег.номер на МПС] с наемодател „Сердика Инвест“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. Полуремаркетото не е регистрирано в КАТ от „Сердика Инвест“ ЕООД. Същото е било регистрирано в КАТ от „К. Л.“ и от 2018г. е регистриран договор за правоотдаване и продажба, но не е посочено на кое лице е извършена продажбата.; Договор от 01.02.2019 г. за полуремарке с рег. [рег.номер на МПС] , с наемодател „Метросистем" ЕООД.

Приложени са следните ЧМР с изпращач „Стефанос Фуудс“ ЕООД: ЧМР от 17.09.2020 г. и

28.09.2020 г. с получател „MODA ITALIANA M.I.K.E“; ЧМР от 18.10.2020 г. и 25.10.2020 г. с получател GRECOIL HELLAS.

Органите по приходите са посочили, че не е приложено ЧМР от 27.10.2020 г., с получател GRECOIL HELLAS, което е представеното от ревизираното лице

Всяко от приложените ЧМР е придружено от пътен лист на водач Б. С. /с вписана дата на излизане и влизане и маршрут Д.-С.-С.-Лакка-С./, както и от заявка за транспорт от „Емве Логистик“ ЕООД за товарене от бул. Р..

Не са представени командировъчни на шофьора, отчети за извършени работи, фактури или друг вид документи за заредено гориво в Гърция, разходни норми на съответните МПС. Не е доказано и осчетоводяването на разходи, свързани с дейността, осчетоводяване и изписване на гориво, разходи за командировъчни и др. Не са представени доказателства за предоставени на шофьора служебни пари за заплащането на дължими разходи за пътни такси, винетки, паркинг такси и др., които са обичайни за тази дейност.

На „Емве“ ЕООД е извършена ревизия по ЗДДС за периодите от 01.05.2020 г. до 31.07.2020 г., приключила с РА №Р-22001420003859-091-001/09.02.2021 г. При ревизията е оспорена реалността на доставките по издаваните от дружеството фактури с предмет „транспорт“. Посочено е, че данъкът по тези фактури е дължим на основание чл. 85 от ЗДДС.

Ревизиращите са посочили също, че „Димитров Транспорт 2020“ ЕООД фактурира транспортни услуги и на други дружества, като сочи за подизпълнител „Емве“ ЕООД. Органите по приходите отбелязват, че се препокриват датите на изпълнение на услугите към различните клиенти, т. е. на едни и същи дати се декларираат доставки към различни дружества.

Така например, „Емве“ ЕООД е вписан за превозвач на „Тенакс 2011“ ЕООД по ВОП от Гърция съгласно ЧМР от 26.10.2020 г. Във връзка с това, при ревизионно производство на „Тенакс 2011“ ЕООД е извършена справка в ПП „Пътни такси и разрешителен режим“ и е установено, че на 26.10.2020 г. е регистрирано влизане в Р. България на товарен автомобил с рег. [рег.номер на МПС] /С..

В представеното в настоящото производство ЧМР от 25.10.2020 г., с дата на получаване на стоките от GRECOIL HELLAS - 26.10.2020 г., е вписано друго превозно средство - рег. [рег.номер на МПС] /С., като тези регистрационни номера са вписани и в потвърждението, подписано за GRECOIL HELLAS на 26.10.2020 г.

Ревизиращите са обърнали внимание и на факта, че се фактурират доставки на транспорт между свързани лица /чрез Г. И. Д./, като са налице разминавания в цените на услугите, фактурирани от подизпълнителите към „Димитров Транспорт 2020“ ЕООД и тези, фактурирани от „Димитров Транспорт 2020“ ЕООД към РЛ.

Така транспортните услуги, които „Димитров Транспорт 2020“ ЕООД фактурира на ревизираното лице за м. 09.2020 г. са с ДО 700,00 лв. и ДДС 140,00 лв. Същите услуги са фактурирани от „Емве Логистик“ ООД на „Димитров Транспорт 2020“ ЕООД, но с обща ДО 4 000,00 лв. и ДДС – 800,00 лв.

За м. 10.2020 г. „Димитров Транспорт 2020“ ЕООД е фактурирало на ревизираното лице транспортни услуги с обща ДО 1 600,00 лв. и ДДС 320,00 лв., като същите услуги са му фактурирани от „Емве Логистик“ ООД с обща данъчна основа 3 715,01 лв. и ДДС 724,99 лв.

Съобразно така установеното, ревизиращите органи са обобщили, че не се доказва

транспортиране до Гърция на стоките по фактурите за ВОД. На основание чл. 86, ал. 1, във връзка с чл. 66, ал. 1, т. 1 и чл. 67, ал. 2 от ЗДДС, е начислен ДДС в размер на 31 426,74 лв., както следва: за декларирания ВОД към MODA ITALIANA M.I.K. през м. 09.2020 г. в размер на 12 691,39 лв.; за декларирания ВОД към GRECOIL HELLAS през м. 10.2020 г. в размер на 18 735,35 лв.

Посочено е, че не е доказано изпълнението на фактурираните от „Димитров Транспорт 2020“ ЕООД транспортни услуги до Гърция. Поради неизпълнение на изискванията на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, е отказано и правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 460,00 лв. по фактури №[ЕГН]/30.09.2020г. и №[ЕГН]/31.10.2020г., издадени от „Димитров Транспорт 2020“ ЕООД.

РА е оспорен по реда на чл. 152 и следващите от ДОПК пред директора на ДОДОП – С., във връзка с която е постановено Решение № 717/13.05.2022г., с което е потвърден.

С оглед изясняване на делото от фактическа страна по адм. д. № 5716/2022 г. е допусната и приета, без оспорване от страните, съдебно-счетоводна експертиза /ССЕ/, изготвена от Е. К. Т.. От същата се установява следното: експертизата е разгледала и анализирала наличните по делото документи за период м. 09 и 10.2020 г. и установила, че за процесния период е заведено двустранно счетоводство, процесните фактури са осчетоводени като приход от продажба на стоки и са включени в отчетните регистри по чл. 124 от ЗДДС, справка декларация по чл. 125 от ЗДДС и ВИЕС декларация към контрагентите, установени на територията на друга държава, в която получателят е установил независимата си икономическа дейност, като облагаема доставка със ставка „0“. След преглед и анализ на наличните документи експертът е установил, че доставчикът (жалбоподателят) е издал фактури за продажба на стока, с транспорт за сметка на доставчика, към гръцките контрагенти MODA ITALIANA M.I.K.E, VIN EL[EIK] и GRECOIL HELLAS VIN EL[EIK]. Идентификационните номера по ДДС на получателите на доставките са валидни към датата на доставките. Налични са международни товарителници и потвърдителни писма от получателите на стоките за получаването им в Гърция.

Според вещото лице по делото е приложена синтетична хронологична разпечатка, наименувана „главна книга на сметка 3041 „Стоки на склад“ за периода 01.09.2020г. – 31.10.2020г., в която са видни осчетоводени покупките от „Фарм евро трейд“ ЕООД при жалбоподателя на синтетично ниво. Фактурите за продажба са описани в Приложение № 1 на редове от 1 до 6, в колони с номера от 8 до 14. От вписаните в таблицата данни е видно, че доставените от доставчик „Фарм евро трейд“ ЕООД стоки са фактурирани към контрагенти: MODA ITALIANA M.I.K.E и GRECOIL HELLAS, редове 1 до 4 на Приложение № 1.

Експертът е констатирал, че от общото задължение по фактури с № [ЕГН]/17.09.2020г. за 29 813,60 евро и [ЕГН]/28.09.2020г. за 9 120,40 евро (общо 38 934 евро) на клиент MODA ITALIANA M.I.K.E са платени 37 420 евро, остават неплатени 1 514 евро. За клиент GRECOIL HELLAS не са налични данни във връзка с осъществени разплащания.

По делото е приложена административната преписка по издаването на оспорения акт, както и при повторното разглеждане на делото ответникът е представил писмени доказателства относно компетентността на органите, издали оспорения РА и с оглед извършено с решение № Р-22221020006283-098-001/17.11.2021 г. изземване на правомощия за разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът формира следните

правни изводи по съществото на правния спор:

Съгласно разпоредбата на чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваността на РА, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Във връзка с дължимата проверка при обжалването на индивидуалния административен акт е и разпоредбата на чл. 168, ал. 1 АПК вр. с § 2 ДР ДОПК, която предвижда, че съдът не се ограничава само с обсъждане на основанията, посочени от оспорващия, а е длъжен въз основа на представените от страните доказателства да провери законосъобразността на оспорения административен акт на всички основания по чл. 146 АПК. Според ал. 2 на чл. 168 АПК, съдът обявява нищожността на акта, дори да липсва искане за това.

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

Нормата на чл. 7, ал. 1 от ЗНАП сочи кои от длъжностите в структурата на НАП са органи по приходите, а правомощията им са регламентирани в чл. 12, ал. 1 от ДОПК.

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

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

на определени от тях служители на агенцията.

Изземването по чл. 7, ал. 3 ДОПК с Решение № Р-22221020006283-098-001/17.11.2021 г. е с мотив именно преназначаването на лицето, издало първоначалната ЗВР. Съдът приема, че не е налице никоя от хипотезите на чл. 7, ал. 3 от ДОПК: наличие на основания за отвод или самоотвод и 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. Още повече, че преназначаването му като директор на дирекция е станало след като е изтекъл срокът за извършване на ревизията или евентуално за удължаването на срока. В случая липсват мотиви поради каква причина се е наложила смяна на органа по приходите, възложил процесната ревизия.

Не са ангажирани никакви доказателства по делото, че към датата на издаването на Решението по чл. 7, ал. 3 от ДОПК е налице "трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения" на първоначално определения орган по приходите, възложил процесната ревизия на „Барбарон БГ“ ООД, а следва да се има предвид, че нормата на чл. 7, ал. 3 от ДОПК е специална и допуска изземване на компетентност само в строго определени случаи и служи като гаранция, че ревизионните актове се издават при условията на обективност, безпристрастност и законосъобразност. Не се доказва и хипотезата, допускаща изземване на ревизионната преписка при "невъзможност за изпълнение на служебните задължения, произтичаща от промяна в длъжността на органа по приходите, водеща до отпадане на компетентността." Промяната в длъжността на Б. В. И. на директор на дирекция СДО при на ТД на НАП С. е станало на 26.05.2021 г., като до тази дата нито е издаден РД, нито е продължен срока на ревизията. Промяната в длъжността на Е. М. Н. на директор на ТД на НАП С. е станало на 30.09.2021 г., като до тази дата нито е издаден РД, нито е продължен срока на ревизията. Освен това промяната в длъжността на органа следва да води до отпадане на компетентността на приходния орган за извършване на определените действия, каквито доказателства също не са ангажирани от ответника по настоящото дело. Само тогава промяната в длъжността ще бъде основание за изземване на преписката. Но дори и в този случай е необходимо издаване на нарочен акт с излагане на мотиви с оглед процесуална гаранция за жалбоподателя за еднакво третиране със сходни случаи.

След като решението за изземване на конкретната преписка от първоначално определения орган по приходите, който е възложил процесната ревизия на „Стефанос Фуудс“ ЕООД, е издадено без да са налице основанията за изземване, посочени в текста на закона, то следва да се приеме, че органът по приходите, подписал РА в качеството „Началник на сектор“, възложил ревизията, въз основа решението за изземване на правомощия, не притежава съответната материална компетентност. Актът при липса на компетентност на издалия го орган е нищожен. С оглед предвидената в закона съвместна компетентност на издателите на РА, опорочаването на участието дори и на единия от тях влече нищожност на ревизионния акт като цяло.

Доказателствената тежест за установяване компетентността на органите по приходите възложили и извършили процесната ревизия е изцяло в компетентността и задължението на ответника по делото – Директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място]. А такива доказателства в конкретния случай не са представени по отношение на извършеното изземване /заместване на органите по приходите, от което може да бъде

изведен и обоснован извод, в съответствие с приложимия закон - ДОПК, че процесната ревизия е извършена в противоречие с нормите на ДОПК, установяващи реда и начина на възлагане на ревизия и определяне на органите по приходите, които ще извършват ревизията, както и ще съставят и подписват РА.

Горното становище се споделя изцяло и от Върховен административен съд в своята константна практика – напр. Решение № 3424 от 20.03.2024 г. на ВАС по адм. д. № 9516/2023 г., VIII о., Решение № 1316 от 06.02.2024 г. на ВАС по адм. д. № 12245/2023 г., VIII о., Решение № 217 от 10.01.2024 г. на ВАС по адм. д. № 7033/2023 г., I о., Решение № 12746 от 18.12.2023 г. на ВАС по адм. д. № 6112/2023 г., VIII о., Решение № 12036 от 06.12.2023 г. на ВАС по адм. д. № 6169/2023 г., VIII о. и др.

С оглед на всички гореизложено може да се направи обоснован извод, че процесният РА е издаден от некомпетентен орган по чл. 119, ал. 2 от ДОПК, следователно същият е нищожен. 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.

Съгласно разпоредбата на чл. 160, ал. 5 от ДОПК при обявяване на ревизионен акт за нищожен от съда се прилага чл. 173, ал. 2 от АПК. В чл. 173, ал. 2 от 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. Въз основа на горното административната преписка следва да бъде изпратена на компетентния орган по приходите при ТД на НАП – С., който да съобрази при произнасянето си дадените по-горе указания по тълкуването и прилагането на закона.

При този изход на спора на жалбоподателя се дължат разноски съгласно чл. 226, ал. 3 от АПК за всички съдебни инстанции, които са претендирани своевременно и следва да бъдат присъдени в общ размер на 705 лв., в това число 450 лева депозит за изготвената експертиза и 255 лева за платена държавна такса пред ВАС, като от жалбоподателя не се претендират разноски за адвокатско възнаграждение.

Така мотивиран, Административен съд София-град, III отделение, 36 състав

Р Е Ш И:

ПРОГЛАСЯВА ЗА НИЩОЖЕН Ревизионен акт /РА/ №Р-22221020006283-091-001/24.01.2022 г., издаден от Т. Б. Г. - орган, възложил ревизията, и Л. Д. П. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 717/13.05.2022 г. на Директор на Дирекция "ОДОП" С..

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– С., който следва да съобрази съдържащите се в мотивите на настоящия съдебен акт задължителни указания по тълкуването и прилагането на закона.

ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - [населено място] при ЦУ на НАП да заплати на „Стефанос Фуудс“ ЕООД - [населено място],

представлявано от С. Д., сумата от 705 /седемстотин и пет/ лева съдебни разноси.
Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния
административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването на страните за изготвянето му.

СЪДИЯ: