

РЕШЕНИЕ

№ 28130

гр. София, 23.12.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 46
състав, в публично заседание на 01.10.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Мариана Маркова

при участието на секретаря Паола Георгиева, като разгледа дело номер **6138** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 – чл.161 ДОПК.

Образувано е по жалба на „ВАЛДМЪН ТЕХНИКС“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя В. Б., със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], офис 8, срещу РА № Р-22221023004213-091-001/24.01.2024 г., поправен с РАПРА № 22221024061137-003-001/29.03.2024 г. издаден от Й. Н. И. - н-к сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП, като орган възложил ревизията и М. П. Б. - гл.инспектор по приходите - ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение № 586/29.04.2024 год. на Директора на Дирекция „ОДОП“ - С. при ЦУ на НАП - [населено място].

В жалбата е посочено, че РА е незаконосъобразен, издаден в противоречие с материалния закон и при допуснати съществени процесуални нарушения. На първо място се твърди се, че ЗВР и останалите документи в ревизионното производство са връчени на лице, което не е упълномощено да получава книжа за дружеството жалбоподател. По този начин жалбоподателят е бил възпрепятстван да организира защитата си и съответно да представи исканите от него документи, което е опорочило извършената ревизия и е довело до издаването на незаконосъобразен РА. На второ място жалбоподателят изтъква, че отказът от право на данъчен кредит е мотивиран в РД единствено със съмнения за липса на реални доставки към него без да е подкрепен от конкретни доказателства. Поддържа, че съобразно ТР № 5 от 14.07.2004 г. той е обвързан само от действията на прекия си доставчик, който следва да отрази данъка в счетоводството си като задължение към бюджета, което в случая било безспорно

доказано от извършените проверки в информационните масиви на НАП. Пзовава се на практиката на ЕСПЧ в този смисъл. Заявява, че са налице договори, фактури, приемо-предавателни протоколи и доказателства за извършени доставки, които се отнасят за родовоопределени вещи, а те преминават в собственост на получателя след като бъдат предадени. Смята, че РД и РА са издадени в нарушение на трайно застъпваната практика на СЕС и ВАС, че не може да бъде отказано право на приспадане на данъчен кредит единствено поради допуснати от доставчика нарушения, ако не е доказано, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, въз основа на която упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит е част от данъчна измама. Т.е. ако недействителността на доставката произтича от действията на доставчика или неговите предходни доставчици, е необходимо да бъде установено и знание или задължение за знание за злоупотреба и у получателя. В този смисъл жалбоподателят счита, че след като първичните счетоводни документи са отразени в неговото счетоводство, както и в счетоводствата на неговите доставчици, необосновано е отказано право на приспадане на данъчен кредит по доставките, осъществени от „Хайда“ ЕООД и „ГРЕТО 93“ ЕООД. При тези съображения се иска РА да бъде отменен в оспорената част.

В съдебно заседание жалбоподателят не се представлява.

В съдебно заседание ответникът - Директор на Дирекция „ОДОП“ - С. при ЦУ на НАП - [населено място] – се представлява от юрк. М., която оспорва жалбата и моли тя да бъде отхвърлена като неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура не изразява становище по жалбата.

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

Със заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р.22221023004213-020-001/18.07.2023 г., издадена от Й. Н. И. - началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед № РД-01-654 от 05.07.2023 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „ВАЛДМЪН ТЕХНИКС“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК], за установяване на задължения за данък върху добавената стойност за периода от 01.03.2023 г. до 30.06.2023 г.

Заповедта е връчена на 24.07.2023 г. на Р. П. В., за която е прието, че е пълномощник на „ВАЛДМЪН ТЕХНИКС“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК].

В хода на ревизията е извършена проверка в Търговския регистър, като е установено, че дружеството е с предмет на дейност търговско представителство и посредничество, консултантски услуги, придобиване, управление, оценка, продажби и отдаване под наем на недвижими имоти. За периода от 04.04.2023 г. до 06.10.2023 г. е имало наети шест лица на трудов договор, за които не са внасяни задължителни осигурителни вноски. Няма регистрирано фискално устройство и не е декларирало банкови сметки.

Изпратени са три искания от 18.07.2023 г., от 14.08.2023 г. и от 27.09.2023 г. за представяне на документи и писмени обяснения, които са връчени на Р. П. В., за която е прието, че е пълномощник на ревизираното дружество. Изискани са декларация за извършваната основна дейност, първични и вторични счетоводни документи, счетоводни регистри, договор за счетоводно обслужване, декларация за ползвани под наем активи, декларация за открити и закрити банкови сметки,

търговски документи от значение за установяване на реалността на сделките с доставчици, включително фактури, доказателства за плащане, договори, транспортни документи, документи за последващи доставки. Исканите документи не са представени.

Изготвено е Уведомление № Р-22221023004213-113-001 от 14.08.2023 г. по чл. 124, ал. 1 от ДОПК, с което ревизираното лице е уведомено за наличие на обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 4 от ДОПК - липсва или не е представена счетоводна отчетност съгласно Закона за счетоводството /ЗСч/ или воденото счетоводство не дава възможност за установяване на основата за данъчно облагане, както и когато документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци или за определяне на задължителните осигурителни вноски, са унищожени не по установения ред. Предоставен е 14-дневен срок за вземане на становище и представяне на документи.

За връчването на уведомлението е извършено посещение на декларирания от ревизираното дружество адрес за кореспонденция. Видно от приложения по делото протокол на л.16, орган по приходите е извършил посещения на адреса на „ВАЛДМЪН ТЕХНИКС“ ЕООД, на 14.08.2023 г., при което не е открит управителят на ревизираното дружество, нито упълномощено лице.

Уведомлението е връчено на 22.08.2023 г. на Р. П. В., за която е прието, че е пълномощник на „ВАЛДМЪН ТЕХНИКС“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК].

На основание чл. 45 от ДОПК са инициирани насрещни проверки на доставчиците „Хайда“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „МАРСИ ДИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „ГРЕТО 93“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], както и на клиентите „СПЕЦИАЛИЗИРАНИ ПОДОВИ ПОКРИТИЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ИЗОМАТ ИНЖЕНЕРИНГ“ ООД, ЕИК[ЕИК], „ЮГ БИЛДИНГ“ ООД, ЕИК[ЕИК] и „Силикал България“ ООД, ЕИК[ЕИК]. За резултатите са съставени протоколи за извършени насрещни проверки.

Органите по приходите са приели, че жалбоподателя няма право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 151 152,50 лв., поради липса на предпоставките по чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 от ЗДДС - липса на доказателства за реално получени доставки по издадените фактури.

Съставен е Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221023004213-092-001 от 16.11.2023 г. За връчването на РД е извършено посещение на декларирания от ревизираното дружество адрес за кореспонденция. Видно от приложения по делото протокол на л.33, орган по приходите е извършил посещения на адреса на „ВАЛДМЪН ТЕХНИКС“ ЕООД, на 17.11.2023 г., при което не е открит управителят на ревизираното дружество, нито упълномощеното лице г-жа В..

На 27.11.2023 г. РД е връчен на Д. Л. Л., за който е прието, че е пълномощник на „ВАЛДМЪН ТЕХНИКС“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК].

Ревизията е приключила с Ревизионен акт Р-22221023004213-091-001 от 24.01.2024 г., който е връчен на дружеството жалбоподател по електронен път.

С РА са направени корекции на декларираните от дружеството резултати по ЗДДС в размер на 151 152,50 лв. На основание и по реда на чл. 175 от ДОПК са начислени лихви в размер на 13 779,96 лв. РА е връчен на жалбоподателя по електронен път.

С РАПРА № П-22221024061137-003-001 от 29.03.2024 г. са извършени поправки в РА, като е отбелязан внесен от жалбоподателя данък съгласно подадени справки-декларации по ЗДДС за периодите март и април 2023 г. РАПРА е връчен на жалбоподателя по електронен път.

РА е оспорен по административен ред и е потвърден с Решение № 586/29.04.2024 год. на Директора на Дирекция „ОДОП“ - С. при ЦУ на НАП - [населено място], в частта, в която са установени допълнителни задължения по ЗДДС. Решението е връчено на жалбоподателя по електронен път.

Към материалите по административната преписка фигурира копие на нотариално заверено пълномощно от 02.04.2021 г., с което В. Б. - управител и едноличен собственик на капитала на „ВАЛДМАН ТЕХНИК“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК], е упълномощил П. Б. А. да представлява „ВАЛДМАН ТЕХНИК“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК] пред всички държавни институции и търговски банки и навсякъде, където е необходимо.

Приложено е и копие на нотариално заверено пълномощно от 24.08.2022 г., с което П. Б. А., е преупълномощил Д. Л. Л. и Р. П. В. да представляват „ВАЛДМАН ТЕХНИК“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК] пред данъчните органи.

Въз основа на така установената фактическа обстановка съдът направи следните правни изводи:

Жалбата е подадена в рамките на 14-дневния срок по чл. 156, ал.1 от ДОПК от надлежна страна и същата е процесуално допустима.

Разгледана по същество жалбата е основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността 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.

Обжалваният ревизионен акт, в частта му, с която е потвърден при условията на чл. 156, ал. 1 от ДОПК от решаващия орган, е издаден от орган по приходите, разполагащ с материална компетентност.

Съдът обаче намира, че при издаването на ревизионния акт са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които водят до неговата нищожност. При служебно извършената от съда проверка за спазване правилата за провеждане на ревизията, се установи, че процесните задължения на „ВАЛДМАН ТЕХНИК“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК], са установени в резултат на ревизия, заповедта за възлагането на която не е надлежно връчена на ревизираното лице. Съображенията на съда са следните:

Съгласно чл. 112, ал. 1 от ДОПК ревизионното производство се образува с издаването на заповедта за възлагане на ревизията. Разпоредбата на чл. 113, ал.1 от ДОПК определя съдържанието на ЗВР. По силата на чл. 113, ал.2 от ДОПК е въведено императивното изискване заповедта за възлагане на ревизия да се връчва на ревизираното лице. Макар обаче ревизионното производство да се образува с издаването на ЗВР, от датата на връчването ѝ разпоредбата на чл. 114, ал. 1 ДОПК обвързва началото на определения срок за извършване на ревизията. Тоест същинското извършване на ревизията - действията по събиране на доказателства за установяване на задълженията, следва да започне след връчването на ЗВР и оттогава да започне да тече срокът за извършване на ревизията. Ревизионното производство, разглеждано като сложен фактически състав, включва издаване на заповед за възлагане на ревизия - чл. 112, ал. 1 ДОПК и нейното връчване на ревизираното лице – чл. 114, ал. 1 и чл. 113, ал. 2 ДОПК. Всички процесуални елементи, включително срокът за извършване на ревизията, започват да текат от момента на връчване на ЗВР. С връчването на заповедта за възлагане на ревизията ревизираното лице е уведомено

за упражненото от приходните органи правомощие да започнат ревизия, от кои органи по приходите ще се извърши ревизията, в какъв обхват и срок ще се проведе. Невръчването на ЗВР на нейния адресат води до невъзможност да се определи начален и краен срок на ревизията предвид чл. 114, ал. 1 от ДОПК. Съдебната практика е непротиворечива по този въпрос, а именно при невръчана ЗВР не е налице започнало ревизионно производство, поради което извършените процесуални действия от ревизиращите органи по приходите са в нарушение на процесуалните правила по ДОПК. Невръчването на ЗВР, която поставя началото на конкретно ревизионно производство, представлява съществено процесуално нарушение, което обуславя извод за нищожност на РА, който е издаден в незапочнала ревизия, за която ревизираното лице не е уведомено по предвидения в ДОПК ред.

Чл. 29 ДОПК регламентира възможните и допустими способи за връчване на книжа досежно административни производства по реда на този кодекс. Предвидени са различни хипотези на уведомяване на ревизираното лице за производството, водено срещу него, с цел обезпечаване и гарантиране на личното му участие във всеки един процесуален етап на производството, а оттам и на възможността и правото му да повлияе на хода и крайния резултат от ревизията в случая.

В случая няма данни да е приложен редовен някой от възможните и допустими способи за връчване на съобщенията в административното производство - не са представени доказателства за успешното прилагане на който и да е от предвидените в чл. 29 ДОПК способи за връчване на книгата. От намиращите се в административната преписка разписки за връчване на ЗВР, исканията за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице, уведомлението по чл.124, ал.1 ДОПК и РД, е видно, че те са връчени на лицата Р. П. В. и Д. Л. Л., за които е прието, че са пълномощници на „ВАЛДМЪН ТЕХНИКС“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК]. От представените по административната преписка нотариално заверени пълномощни от 02.04.2021 г. и от 24.08.2022 г. се установява, че тези две лица са упълномощени да получават книжа единствено за „В. ТЕХНИК“, с ЕИК[ЕИК], което дружество е различно от дружеството жалбоподател. Няма данни тези лица да са служители на дружеството жалбоподател, предвид отразените в РД данни за наетите по трудов договор лица в дружеството жалбоподател.

При това положение липсва каквото и да е доказателство последното да е уведомено за започналата спрямо него ревизия. По тази причина настоящата съдебна инстанция стига до извода, че ЗВР не е надлежно връчвана на лице, имащо качеството на пълномощник на ревизираното дружество съобразно чл.29, ал.6 ДОПК, а нарушението на чл. 113, ал. 2 ДОПК рефлектира върху крайния акт, с който приключва ревизията – РА е издаден извън рамките на ревизионното производство, което обуславя неговата нищожност.

Когато ЗВР не е връчвана на ревизираното лице или упълномощено от него лице е допуснато нарушение на изискването на чл. 113, ал.2 от ДОПК, което е съществено и има за последица невалидност на всички последващи процесуални действия, извършени от органите по приходите по установяване на задълженията, включени в обхвата на ревизията, в това число съставяне и връчване на ревизионния доклад, издаване на заповед за определяне на компетентен орган по чл. 119, ал.2 от ДОПК и издаването на ревизионния акт. Заповедта по чл. 113, ал.1 от ДОПК е актът, който слага началото на производството по извършване на ревизията като съвкупност от процесуални действия на органите по приходите за установяване на данъчните

задължения съгласно чл.108 от ДОПК чрез издаването на ревизионен акт по чл. 118 от ДОПК и определя времевата компетентност на органа по приходите, оправомощен за издаването на акта съгласно чл. 119, ал.2 от ДОПК. Поради това задължително за законосъобразното развитие на цялото ревизионно производство, е тази заповед да отговаря на определените от закона изисквания по чл. 113 от ДОПК, в това число и да бъде надлежно връчена на ревизираното лице. Неспазването на тези изисквания води до недействителност на извършените въз основа на заповедта действия, съответно до нищожност на крайния административен акт, с който ревизията е приключила. След като ЗВР не е връчена изобщо в хода на ревизионното производство, ревизията по отношение на „В. Т.“, с ЕИК[ЕИК], не е започнала и не е приключила към момента на издаване на акта, поради което установените задължения по отношение на жалбоподателя, се явяват установени в нарушение на изискването по чл. 108 от ДОПК.

По изложените съображения настоящият съдебен състав намира, че срокът за извършване на ревизията с предметния обхват, определен в ЗВР № Р-22221023004213-020-001/ 18.07.2023, не е започнал да тече. В този смисъл е Решение № 2380 от 4.03.2008 г. на ВАС по адм. д. № 10871/2007 г., I о., в мотивите на които се сочи, че при невръчена ЗВР е налице незавършен акт на администрацията - на практика ревизията по смисъла на закона въобще не е започнала, което обуславя извод, че РА е опорочен с недостатък, който не може да бъде saniран, тъй като в хода на ревизионното производство е допуснат особено съществен порок, който засяга началото на ревизията (в този смисъл Решение № 13712/17.11.2014 г. по адм. д. № 16463/2013 г. на ВАС и други). Крайният акт, с който приключва ревизията - Ревизионният акт се явява издаден извън рамките на ревизионното производство, което го опорочава до степен на неговата нищожност (Решение № 5181 от 23.04.2021 г. на ВАС, I отделение по адм. д. № 1063/2021 г. и Решение № 4748 от 14.04.2021 г. на ВАС, I отделение по адм. д. № 13484/2020 г. и посочената в мотивите му съдебна практика).

Този процесуален пропуск грубо накърнява правото на защита на ревизираното дружество и осуетява възможността същото да упражни правата си в пълен обем. Ревизираното лице, спрямо което не е започнал да тече срокът за извършване на ревизията поради невръчване на ЗВР, е фактически лишено от участие в ревизията, включително и като до него не са достигнали не само възлагателните актове за производството, но и искането за представяне на доказателства и обяснения по ревизираните задължения. Наред с това нарушава принципите на обективност и служебно начало, прогласени с чл. 3 и чл. 5 ДОПК, както и осуетява преценката доколко ревизионното производство е образувано в рамките на преклузивния срок по чл. 109, ал. 1 ДОПК. Надлежното връчване на заповедта за възлагане на ревизията, не само гарантира правото на защита на ревизираното лице, но и валидното извършване на всички процесуални действия по установяване на задълженията, включени в обхвата на ревизията. Резултатите от извършеното ревизионно производство, обективирани в ревизионния акт, са достигнати посредством редица процесуални действия, протекли в случая без участие на ревизираното лице. По този начин процесуалните действия по извършване на ревизията и установяване на процесните задължения до издаването на ревизионния доклад, са предприети без участието на ревизираното лице. Лишаването от възможността за участие на засегнатото лице в производството по издаването на засягащия го акт всякога се явява особено

съществено нарушение на процедурата. ЗВР, иницирала ревизионното производство, не е законосъобразно връчена на задълженото лице, с което е осуетено реализиране на правото му на защита и валидното упражняване от приходните органи на правомощието им за установяване на задължения за данъци. (Така и Решение № 6863 от 08.06.2020 г. на ВАС по адм. дело № 2509/2020г.; Решение № 13712 от 17.11.2014 г. на ВАС по адм. дело № 16463/2013 г., и Решение № 2380/04.03.2008 г. на ВАС по адм. дело № 10871/2007 г., I отд.). При невръчена ЗВР не е завършен фактическият състав, обуславящ надлежното образуване на ревизионното производство, а този порок пряко рефлектира върху действителността на обжалвания РА и обуславя извод за неговата нищожност.

След горния анализ на допуснатото нарушение при издаване на РА съдът намира, че следва да го обяви за нищожен. След като изначално ЗВР не е връчена на жалбоподателя по реда, предвиден в чл. 32 от ДОПК, то и не е започнало ревизионно производство и от там издаденият РА е нищожен, непораждащ правни последици, което води до обявяването и, без да се връща преписката за извършване на нова ревизия, защото нормата на чл. 160, ал. 5 от ДОПК е приложима когато ревизионният акт е издаден от некомпетентни органи, но не и при нищожност поради невръчена заповед за възлагане на ревизия.

Предвид констатираната нищожност на акта, е безпредметно да се обсъжда материалната законосъобразност на установените задължения.

Независимо от изхода на спора, доколкото жалбоподателят не е заявил претенция за присъждане на разноски, такива не следва да бъдат присъждани.

Воден от горното съдът

Р Е Ш И :

ОБЯВЯВА ЗА НИЩОЖЕН Ревизионен акт № Р-22221023004213-091-001/24.01.2024 г., поправен с РАПРА № 22221024061137-003-001/29.03.2024 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., потвърден с Решение № 586/29.04.2024 год. на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП - [населено място], с който на „ВАЛДМЪН ТЕХНИКС“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя В. Б., са определени задължения по ЗДДС в общ размер на 151 152,50 лв. и лихви за забава в размер на 13 779,96 лв.

РЕШЕНИЕТО може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщаването му.

Съдия: