

РЕШЕНИЕ

№ 107979

гр. София, 04.07.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65
състав**, в публично заседание на 05.06.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ванина Колева

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **9945** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на “ИНЛАГ” ЕООД, ЕИК[ЕИК], [населено място], [жк], [улица], представлявано от управителя Ц. П. Д., против ревизионен акт (РА) № Р-22220221006516-091-001 / 10.06.2022 г., издаден от Началник на сектор, възложил ревизията и главен инспектор по приходите ръководител на ревизията, потвърден в оспорената част с Решение № 1399/01.09.2022г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДД“ОДОП“) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), с който са направени корекции на деклариранияте от дружеството резултати по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) общо в размер на 486 773,59 лв. за ревизираните данъчни периоди и са определени лихви за забава в размер на 163 897,38 лв.

Жалбоподателят излага подробни съображения за незаконосъобразност на оспорения РА поради противоречие с приложимите разпоредби на ЗДДС и ДОПК- допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, противоречие с материалноправните разпоредби на закона и неговата цел. Твърди, че не са налице обстоятелствата по чл. 122, ал.1, т.4 и т.5 от ДОПК, както и че ревизиращите не са коментирали представените от жалбоподателя документи. Заявява, че непредставянето на документи в хода на ревизията се дължи на преустановяване на дейността на дружеството, обслужващо счетоводно жалбоподателя в периода на пандемията от COVID-19 и смяна на офис и

преместване на ревизираното лице и цялостната Пандемична обстановка. Излага доводи в подкрепа на твърденията си, че доставките са реални. Позовава се на практиката на Върховния административен съд и Съда на Европейския съюз. Моли съда да отмени РА. Претендира присъждане на направените по делото разноски, съгласно представен списък.

Ответникът, директорът на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата. Счита, че оспорваният акт е законосъобразен. Моли съда да отхвърли обжалването. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Прокурор от Софийска градска прокуратура не участва при разглеждане на делото.

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:

Ревизионният акт е обжалван в рамките на предвидения за това срок пред горестоящия в йерархията на приходната администрация орган, който с решението си го е потвърдил изцяло в обжалваната част. Така постановеният от директора на дирекция "ОДОП" - С. резултат и подаването на жалбата в рамките на предвидения за това преклузивен срок, налагат извод за нейната процесуална ДОПУСТИМОСТ.

Ревизионното производство е започнало със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22220221006516-020-001 от 19.11.2021г., връчена на 29.11.2021г., издадена от началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП В., оправомощена на основание чл. 12, ал. 6 и чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и на основание чл. 10, ал. 8 и ал. 9 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП) със Заповед №З-ЦУ-1659 от 05.05.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП П. Д., Заповед №З-ЦУ-3287 от 08.11.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП Г. Д., Заповед №З-ЦУ-3365 от 19.11.2021 г. на зам. изпълнителния директор Г. Д. и Заповед №РД-01-787 от 08.11.2021 г. на и. д. директора на ТД на НАП С. Е. Н..

Със Заповед за изменение на Заповед за възлагане на ревизията (ЗИЗВР) №Р-22220221006516-020-002 от 25.11.2021 г., връчена електронно на 06.12.2021 г. и Заповед за изменение на ЗВР №Р-22220221006516-020-003 от 24.02.2022 г., връчена електронно на 25.02.2022 г., срокът за извършване на ревизията е продължен. Предметът и периодът на ревизията обхваща задължения на дружеството за корпоративен данък по ЗКПО за периодите от 01.01.2017 г. до 31.12.2020 г. и за данък върху добавената стойност за периодите от 01.01.2017 г. до 30.09.2020 г.

Съставен е ревизионен доклад (РД) №Р-22220221006516-092-001 от 13.05.2022 г., връчен електронно на 23.05.2022 г. От ревизираното лице е подадено възражение срещу РД, на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК, прието с вх. №5656 от 03.05.2022 г. Към възражението са приложени шест класъора с доказателства - фактури за покупки и продажби, възлагателни писма, оферти, договори, анекси, приемо-предавателни протоколи, спецификации. В мотивите на РА, органите по приходите са приели възражението за процесуално допустимо, но по същество за неоснователно.

Констатациите в РД са дали основание на ревизиращите да издадат процесния ревизионен акт. Ревизионен акт №Р-22220221006516-091-001 от 10.06.2022 г. е издаден С. Й. Г. – орган, възложил ревизията, и А. В. Д., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В., на основание чл.119, ал.2 от ДОПК. Връчен е на 17.06.2022 г.

На 27.06.2022 г., в регламентирания по чл. 152, ал. 1 от ДОПК срок, до директора на дирекция "ОДОП" С. е подадена жалба, вх. №53-06-5380 по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1032#1 от 08.07.2022 г. по регистъра на дирекция „ОДОП“ С., с която „ИНЛАГ“ ЕООД оспорва РА №Р-22220221006516-091-001 от 10.06.2022г. с който на дружеството са установени допълнителни задължения по ЗДДС общо в размер на 486 773,59 лв. за ревизираните данъчни периоди и са определени лихви за забава в размер на 163 897,38 лв. Излага конкретни съображения. Прави искане за отмяна на акта.

С Решение № 1399/01.09.2022г. на директора на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП ревизионният акт е потвърден.

Въз основа на събраните доказателства, установените факти и обстоятелства са направени следните констатации от органите по приходите:

В хода на ревизията не е установена точно каква дейност е извършвало дружеството. Декларирало е най-вече продажби на различни видове услуги – консултации и методологична помощ при организация на търговски процес и в областта на търговското и корпоративно право. Дружеството е декларирало покупки на различни видове стоки в големи количества – дрехи, чанти, обувки, часовници, лагери, колани, хранителни стоки. Не е деклариран собствен или нает обект, от който да се извършва дейност. Имало е регистрирани три фискални устройства, две от които дерегистрирани, на адрес: [населено място], [улица] – адресът на “ВИАН-98“ ООД, юридическото лице, организирано завеждане на счетоводството на жалбоподателя и на други контрагенти на жалбоподателя.

В хода на ревизията от “ИНЛАГ” ЕООД не са представени оборотни ведомости, главни книги, хронологични регистри на водените счетоводни сметки, банкови и касови документи и доказателства за източници на финансиране на дейността, поради което ревизиращите са приели, че са налице обстоятелства по чл. 122, ал. 1 от ДОПК, а именно: по т. 4 – 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; и по т. 5 – документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци, липсват или са повредени до степен негодни за ползване.

На 28.03.2022 г. на електронния адрес на дружеството е връчено Уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК №Р-22220221006516-113-001 от 25.03.2022 г. До приключване на ревизията и издаване на РД жалбоподателят не е взел становище и не е представил доказателства в отговор на връченото му уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК и не е представил изисканите му декларации по чл. 124, ал. 3 от ДОПК.

В хода на ревизията на жалбоподателя са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения и му е указано, че следва да осигури проверка на място на счетоводната отчетност. Дружеството не е оказало съдействие и не е представило на ревизиращите счетоводни и банкови документи и счетоводни регистри. Не са представени изисканите данни за ползвани транспортни средства, справка за обектите, от които е извършвало търговска дейност, местонахождение на складови и търговски площи, източници на финансиране.

След разкриване на банкова тайна са получени извлечения от банковата сметка на жалбоподателя в „АЛИАНЦ БАНК БЪЛГАРИЯ“ АД и пълномощни, от които се установява, че пълномощници на “ИНЛАГ” ЕООД, които могат да се разпореждат с

банковите му сметки са А. В. и Б. Ч., които са съдружници и управители на „ВИАН-98“ ООД, и В. В. - брат на А. В..

В хода на ревизията, на основание чл. 45 от ДОПК са инициирани насрещни проверки на контрагенти на задълженото лице.

От „ЕМА“ ООД с ЕИК[ЕИК], „СТРОИТЕЛНИ СКЛАДОВЕ“ ООД с ЕИК[ЕИК], „ВАМИ ЕЛЕКТРИК“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ТОТИМ“ ООД, „ТАНАНД“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ФТБ“ ЕООД, „ЖОЗИ 2009“ ЕООД, са дадени обяснения, че нямат търговски отношения с „ИНЛАГ“ ЕООД и не са издавали фактури на дружеството.

От „ПРЕЦИЗ-2“ ООД с ЕИК[ЕИК], „САТЕЛИТ НИКИС“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], са поучени обяснение, че част от посочените фактури са издадени, но на други клиенти, като само номерата на фактурите съвпадат, но не и датите на издаване и фактурираните стойности.

„ФРЕКЪЛЗ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ЕВРО-ТРЕЙД М“ ООД с ЕИК[ЕИК], „ГОСПОДИНОВИ СТРОЙМАРКЕТ“ ООД с ЕИК[ЕИК], „КОНКУРЕНТ“ ООД с ЕИК[ЕИК], „КАРГО ПЛАНЕТ“ ООД, ЕИК[ЕИК], „ПАНЧЕВ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ЕЛИЦА 03“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ВИКИВАТ“ ООД с ЕИК[ЕИК] са заявили, че фактурите, описани във връченото искане за представяне на документи, са издадени, но на други клиенти, а не на „ИНЛАГ“ ЕООД и са със същите номера, но от други дати и с други стойности.

„АЙ ПИ ЕН БЪЛГАРИЯ“ ООД с ЕИК[ЕИК], „ТИ ВИ ТИ ПАК“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ФУРНИТ“ ООД с ЕИК[ЕИК], „ИНТЕРНESHЪНЪЛ ТРАНС КО“ ООД с ЕИК[ЕИК], „А.Н.Л. БЪЛГАРИЯ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „СВЕТЪТ НА ИНСТРУМЕНТИТЕ - БЪЛГАРИЯ“ ООД с ЕИК[ЕИК], „ЮНИМАСТЪРС ЛОДЖИСТИКС ЕС СИ ЕС“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „РОНОС“ ООД с ЕИК[ЕИК], „ВЮРТ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „СЛАВЕЙ 91“ ООД с ЕИК[ЕИК], МЕНИДЖМЪНТ БИЗНЕС М.“ ООД с ЕИК[ЕИК], „О ПЛЮС“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „БУЛТЕХ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] са заявили, че фактури с посочените в искането номера са издавани от доставчика, но на други клиенти, а не на „ИНЛАГ“ ЕООД, който не е техен клиент.

Установено е, че ползваното право на приспадане на данъчен кредит от доставчици, които не са декларирали извършени продажби към жалбоподателя, е общо в размер на 361 145,32 лв. по 2 927 фактури.

Част от доставчиците са потвърдили наличието на издадени фактури към „ИНЛАГ“ ЕООД, но ревизиращите са приели, че реалността на доставките не е доказана поради липса на документи за транспорт, на собствени или наети складове, в които да съхраняват закупените стоки, част от тях в големи количества: „ИНТЕРНESHЪНЪЛ ТРАНС КО“ ООД с ЕИК[ЕИК] е издал фактура №0...03367 от 11.06.2028 г. за доставка на 7 280 детски тениски, 3 960 комплекта и 450 гаширизона; фактура №0...03425 от 14.06.2018 г. е за 10 250 детски тениски и 5 336 комплекта и фактура №0...3437 от 15.06.2028 г. е за 8 845 детски тениски и 385 комплекта; „ГЛОБЪЛ ТРАНС ЛОДЖИСТИКС“ ООД с ЕИК[ЕИК], „ВИТ 94“ ООД с ЕИК[ЕИК], „ТРАНС КОНТИНЕНТАЛ“ ООД с ЕИК[ЕИК], „ЕКСО МЕТАЛ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ТЕЙН МАРК“ ЕООД с ЕИК[ЕИК].

Относно фактурите, издадени от „ВИХРЕН 2005“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] с предмет получени услуги – наем на имот, ревизиращите са приели, че не е налице право на приспадане на данъчен кредит, поради липса на доказателства имотът – студио 7, находящ се в сграда в [населено място], да е използван за икономическата дейност на „ИНЛАГ“ ЕООД.

Относно издадените на "ИНЛАГ" ЕООД фактури за услуги правото на приспадане на данъчен кредит е отказано, поради липса на доказателства относно конкретния предмет на доставките и реалното им извършване:

Отказан е данъчен кредит по фактури, издадени от „ИНФОЛОГ-33“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] с предмет „услуга“, „по договор“, „аванс“ и „стока“, като не са представени документи към тях; по фактурите, издадени от „ФИН-КО 2015“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] с предмет услуги, материали и консумативи, от „МАШИНКОМЕРС 2004“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ЕВРО КЪМПАНИ 09“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] също не са представени документи, от които да е видно какъв конкретно е предметът на доставките и не са представени доказателства за плащане.

От „ТРИЕРА“ ООД с ЕИК[ЕИК] са дадени писмени обяснения, в които е потвърдено извършването на доставки към жалбоподателя и е посочено, че фактурираните материали са превозвани с личен автомобил на управителя И. Р.. Доставките са с предмет – лагери, плащането е по банков път.

Тези доставчици са свързани с „ВИАН-98“ ООД, като са посочили неговия електронен адрес, наели са на трудов договор А. Ч. и В. В., свързани лица със съдружниците и управителите на „ВИАН-98“ ООД и пълномощници на „ИНЛАГ“ ЕООД или са регистрирали фискалното си устройство в [населено място], [улица] или го посочват като адрес за кореспонденция. Същото се отнася и за „КООПЕРАЦИЯ ЛЪЧ“ с ЕИК[ЕИК] и „ЧЕЗ-КО“ ЕООД с ЕИК[ЕИК].

Относно направените в хода на ревизията проверки на „ИНЛАГ“ ЕООД е констатирано, че са издадени фактури с предмет – плащане по приемо-предавателни протоколи към: „ВИАН-98“ ООД, „КОПЧЕВ И СИНОВЕ“ ООД с ЕИК[ЕИК], „АНГЕЛИ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „МАСТЪР ГРУП БЪЛГАРИЯ 1976“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „РЕГАЛ АУТО“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ИНФОДЕНТ-БГ“ ООД с ЕИК[ЕИК], „АВАНГАРД СЕКЮРИТИ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „АГРОБИЛДИНГ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ВАС ОЙЛ КЪМПАНИ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „КЛИМА И ВЕНТ“ ООД с ЕИК[ЕИК], „ФИН-КО 2011“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „КООПЕРАЦИЯ ФИН“ с ЕИК[ЕИК], „ТРИЕРА БЕЛТИНГ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „СЕЙНТ ДЖОРДЖ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. Годишните данъчни декларации по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО на изброените дружества са подавани от „ВИАН-98“ ООД, чрез Б. Ч., а плащанията са правени от управителя дружество А. В.. Установено е, че част от клиентите на "ИНЛАГ" ЕООД се явяват и негови доставчици, например „ВИАН-98“ ООД, „ЕВРО КЪМПАНИ 09“ ЕООД, „ИНФОЛОГ-33“ ЕООД, „КООПЕРАЦИЯ ЛЪЧ“, „МАШИНКОМЕРС 2004“ ЕООД, „РЕГАЛ АУТО“ ЕООД, „ЧЕЗ-КО“ ЕООД, „ФИН-КО 2001“ ЕООД и всичките тези дружества са регистрирани на адрес - [населено място], [улица]. Част от контрагентите на жалбоподателя са включвали в дневниците си за покупки фактури от реално работещи дружества, без последните да са издавали такива фактури и да са ги отразявали в дневниците си за продажби, а ако са издавали фактури с такива номера, то са били във връзка с доставки към други клиенти и на други стойности. Такива констатации са налице по отношение на „ПРОЛОГ 19“ ЕООД, „ФИН-КО 2015“ ЕООД, „МАШИНКОМЕРС 2004“ ЕООД, „ЧЕЗ-КО“ ЕООД, „КООПЕРАЦИЯ ЛЪЧ“.

Като са анализирали събраната информация в хода на ревизията, органите по приходите са стигнали до извод, че се касае за фиктивно организирана търговска дейност, зад която не стоят реално извършвани стопански операции.

Относно фактурираните покупки на стоки органите по приходите са се позовали на

факта, че липсват доказателства за извършени от жалбоподателя продажби в такива обеми, а едновременно с това дружеството не доказва наличие на склад, в който стоките да са съхранявани. Не са представени и справки за стоков поток. Относно фактурираните доставки към клиенти на разнообразни услуги е констатирано, че задълженият субект не доказва наличие на кадрова обезпеченост за извършването им, нито наличие на обект, от който да е осъществявал търговска дейност.

При тези факти и обстоятелства органите по приходите са приели начисленият от лицето данък за дължим на основание чл. 85 от ЗДДС, съгласно който данъкът е изискуем и от всяко лице, което посочи данъка във фактура и/или известие по чл. 112 от ЗДДС.

Във връзка с фактурите, включени в дневниците за покупки на жалбоподателя ревизиращите са приели, че за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит не са налице предпоставките по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС, а именно не е доказано реалното извършване на фактурираните сделки. Фактурите са описани в РА в табличен вид поотделно за всеки от ревизираните периоди.

В частта на облагането по ЗКПО с РА не е формирана данъчна основа и не е установен дължим корпоративен данък за ревизираните данъчни периоди. Въз основа на събраните в хода на ревизията документи е направен извод, че дружеството не е извършвало реална икономическа дейност и не доказва нито размера на реализираните приходи, нито този на разходите. Вследствие на това е направена корекция на декларираните задължения за корпоративен данък за ревизираните периоди. Съответно вместо декларирания от жалбоподателя корпоративен данък общо в размер на 4 579,21 лв. за периодите 2017 – 2020 г., е установен дължим корпоративен данък в размер на нула лева.

Пред директора на дирекция “ОДОП” С. не са представени нови доказателства от “ИНЛАГ” ЕООД и той в решението си е приел, че ревизиращите правилно са пристъпили към определянето на задълженията по ЗДДС на жалбоподателя по специалния ред за облагане.

Приел е, че жалбоподателят не се е справил с доказателствените си задачи и не установил наличието на реално извършени сделки, както в частта на фактурираните му доставки, така и в частта на последващите такива. Вместо това е възприел извода на ревизиращите, че са налице формално изготвени документи, зад които фактически не стои нищо и това обстоятелство е известно и няма как да не е известно на задължения субект.

Приел е, че част от фактурите не отговарят на изискванията на чл. 114 и 115 от ЗДДС. Относно фактурите с предмет стоки решаващият орган се е позовал на липсата на приемо-предавателни протоколи, на доказателства за предаване на стоките от доставчиците на ревизирания субект, на документи, от които да е видно къде са съхранявани след получаването им, на справки за стоков поток, от които да е видна последваща реализация на фактурираните стоки.

Относно фактурите с предмет “съвместна дейност” е посочил, че не представлява доставка нито на стока, нито на услуга, поради което е

приел, че в първичните счетоводни документи не е посочен предмет на доставка.

Директорът на дирекция "ОДОП" С. е намерил за недоказано и извършването на последващи доставки от „ИНЛАГ“ ЕООД, както и че представените договори за услуги са твърде общи, с общи формулировки и без конкретни параметри за изпълнение, като срок, начин на формиране на цената и пр.

В обобщение е обосновал извод, че липсва на реално извършвана търговска дейност от "ИНЛАГ"ЕООД през процесните периоди и е потвърдил РА.

От ответника по делото е предсатвена административна преписка по издаване на оспорения РА.

В хода на съдебното производство от жалбоподателя са представени писмени доказателства от счетоводството му - папка със заверени счетоводни регистри, от които е видно осчетоводяването на процесните фактури в счетоводствата на „МАШИНКОМЕРС 2004“ ЕООД, „ЧЕЗ- КО“ ЕООД и „ИНФОЛОГ-33“ ЕООД и на жалбоподателя „ИНЛАГ“ ЕООД

Като доказателства от ТД на НАП С. са представени по делото данъчна и осигурителна информация за доставчиците на жалбоподателя: „МАШИНКОМЕРС 2004“ ЕООД, „ЧЕЗ-КО“ ЕООД и „ИНФОЛОГ-33“ ЕООД - регистри по ЗДДС за процесните периоди и Годишни данъчни декларации по чл.92 от ЗКПО, както и документи по извършените ревизии на „МАШИНКОМЕРС 2004“ ЕООД, „ЧЕЗ-Ко“ ЕООД и „ИНФОЛОГ-33“ ЕООД.

Представените документи са използвани от вещото лице при изготвяне на заключението по допуснатата съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ), прието без възражение от страните. След запознаване и анализ на приложените по делото и предоставените допълнително счетоводни документи на жалбоподателя вещото лице е проследило съпътстващите документи и отразяването в счетоводството на жалбоподателя на доставчика на фактурите, издадени от "МАШИНКОМЕРС 2004" ЕООД, „ЧЕЗ-КО“ ЕООД, ИНФОЛОГ-33“ ЕООД.

На вещото лице е предоставена папка със счетоводни регистри за разглеждания период: хронологични регистри за осчетоводяване на стопанските операции по фактурите, издадени от „МАШИНКОМЕРС 2004“ ЕООД, „ЧЕЗ-КО“ ЕООД И „ИНФОЛОГ-33“ ЕООД, оборотни ведомости, годишни данъчни декларации по чл.92 от ЗКПО за 2017 г., 2019 г. и 2020 г., които са представени от жалбоподателя и са приети като доказателства по делото и са използване за проследяване осчетоводяването на фактурите, издадени от трите дружества.

След като от жалбоподателя са представени хронологични регистри за осчетоводяване на стопанските операции, оборотни ведомости, ГФО,

вещото лице е заключило, че е заведено двустранно счетоводно отчитане, както изисква счетоводното законодателство за дружествата с ограничена отговорност. Стопанските операции се отразяват хронологично, което е видно от представените месечни оборотни ведомости. Използваните счетоводни сметки за осчетоводяване на стопанските операции са правилни, но фактурите не са придружени от необходимите документи, които да поясняват основанието за издаването им, като за фактурите за услуги това са - договорите за съвместна дейност и споразумителните протоколи. За фактурите, в които е вписано, че е предоставен аванс е правилно да се използва сметка Доставкаци по аванси. След подписване на протокола и установяване на работата, авансът се приспада и се издава окончателната фактура за съответната сума, съгласно протокола. За фактурите, с вписано основание, че се доставят стоки - не се представят описи към тях, изключвайки тези, в които е записано наименованието, напр. лагер, лагери и др. Не е представена аналитична отчетност на сметка 304 Стоки. Тези от стоките, в които е записан предметът на доставката не са заведени, съгласно Счетоводен стандарт №2 Отчитане на стоково-материалните запаси - по наименование, мярка за количество, количество, стойност.

Експертът е установил, че липсват документи - договори, протоколи, описи на стоки/материали, които би следвало да придружават първичните счетоводни документи - фактурите, за да поясняват основанието за издаване им. Така, както са извършени записите в счетоводството - само по стойност, се достига до счетоводен резултат и до изчисляване на печалба и данъци, но не би било коректно счетоводната експертиза да направи извод дали представените документи са достатъчни за обосноваване реалността на доставките. От събраните по делото доказателства от правна и фактическа страна съдът намери за установено следното:

Ревизията е образувана със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220221006516-020-001 от 19.11.2021 г., издадена от С. Й. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП В., оправомощена на основание чл. 12, ал. 6 и чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и на основание чл. 10, ал. 8 и ал. 9 от ЗНАП със Заповед №3-ЦУ-1659 от 05.05.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП П. Д., Заповед №3-ЦУ-3287 от 08.11.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП Г. Д., Заповед №3-ЦУ-3365 от 19.11.2021 г. на зам. изпълнителния директор Г. Д. и Заповед №РД-01-787 от 08.11.2021 г. на и. д. директора на ТД на НАП С. Е. Н..

Не е спорно по делото, че седалището на ревизираното юридическо лице към момента на издаване на ЗВР е в [населено място]

Съгласно 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. 3 от ДОПК компетентна териториална дирекция на Националната агенция за приходите относно производствата по този кодекс по отношение на юридически лица е ТД на НАП, където е седалището им. Седалището на ревизираното търговско дружество е в [населено място], съгласно съответното вписване в Търговския регистър при Агенция по вписванията. Следователно в случая това 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 седалището на търговското дружество. Изключенията от това правило са изчерпателно изброени и към тях се пристъпва при наличие на определени предпоставки.

Предвиденото в чл. 12, ал. 6, изр. първо от ДОПК изключение от общото правило за определяне на компетентния орган гласи, 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 Закона за НАП 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.

Със заповед № 3-ЦУ-3287/08.11.2021 г., издадена от Г. Д., заместник изпълнителния директор на НАП, оправомощен със заповед № 3ЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. на изпълнителния директор на НАП, на основание чл. 12, ал. 6 ДОПК са определени органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 ДОПК, като по т. 2 от заповедта са посочени органи при ТД на НАП - В., сред които С. Й. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“, А. В. Д., главен инспектор по

приходите.

Със заповед № 3-ЦУ-3365/19.11.2021 г. издадена от Г. Д. - заместник изпълнителен директор на НАП, на основание чл. 10, ал. 9 ЗНАП, заповед за оправомощаване № 3ЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. е разпоредено служителите на ТД на НАП, посочени в заповед Заповед № 3-ЦУ-3287/08.11.2021 г. на същия орган, да осъществят производствата по данъчно-осигурителен контрол по отношение на лицата, посочени в приложение към заповедта, за които компетентната териториална дирекция съгласно чл. 8 ДОПК е ТД на НАП – С., като контролните производства следва да бъдат възложени от началниците на сектори, посочени в Заповед № 3-ЦУ-3287/08.11.2021 г. и определени от директора на ТД на НАП С. със Заповед № РД -01-787/08.11.2021 г. на основание чл.112, ал. 2, т. 1 ДОПК. Съгласно приложението към заповедта компетентната териториална дирекция, по отношение на „ИНЛАГ“ ЕООД е ТД на НАП – С., с екип от ТД на НАП – В.. Тези органи по приходите са посочени в заповед № 3-ЦУ-3287/08.11.2021 г. издадена от Г. Д. – заместник изпълнителен директор на основание чл.12, ал. 6 ДОПК и съгласно Заповед № 3ЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. на изпълнителния директор на НАП като органи по приходите, за които не се прилагат правилата по чл. 7, ал. 1 и чл. 8 ДОПК.

Представена е и Заповед № РД - 01 – 787/08.11.2021 г. на изпълняващия длъжността директор на ТД на НАП – С., по силата на която функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК се изпълняват от конкретни служители (органи по приходите), за които съгласно заповед № 3 – ЦУ – 3287/08.11.2021 г. на заместник изпълнителен директор на Националната агенция за приходите не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК.

Следователно е спазен редът за оправомощаване на органи от друга ТД на НАП да извършват ревизия по отношение на жалбоподателя, но в нито една от посочените заповеди, не са посочени допълнителни обстоятелства, разкриващи необходимост извършването на ревизията на "ИНЛАГ" ЕООД да бъде осъществена от органи по приходите при ТД на НАП В..

Нормата на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП 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 се обоснове причината, която налага на органи по приходите при ТД на НАП – В. да се възлага извършване на ревизия на дружество, регистрирано в [населено място]. Такива мотиви изцяло липсват, както в горепосочените заповеди на изпълнителния директор на НАП, така и в издадените в хода на ревизията официални документи, поради което 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 случая 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. Това води до извод за провеждане на ревизията и издаване на РА от некомпетентни органи.

За да е приложимо изключението от териториалната компетентност по чл. 12, ал. 6 ДОПК, е необходимо то да бъде обосновано съгласно чл. 10, ал. 9 ЗНАП. Тази норма 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.

В случая заповед № 3-ЦУ-3365/19.11.2024 г., издадена от заместник изпълнения директор на НАП – Г. Д., на основание чл.10, ал. 9 ЗНАП не съдържа никакви мотиви за необходимостта, породила осъществяването на данъчно – осигурителния контрол от органи по приходите от друга териториална дирекция. Възможността по чл. 12, ал. 6 ДОПК 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, е изключение от правилото за териториална компетентност на органите по приходите и следва да се прилага при спазване на изискванията, предвидени в чл. 10, ал. 9 ЗНАП – при необходимост, за изпълнение на възложените на агенцията функции. Обосноваването на такава необходимост е гаранция за спазване на принципа на законност по чл. 2, ал. 1 ДОПК, според който органите по приходите следва да действат в рамките на правомощията си, установени от закона и да прилагат законите точно и еднакво спрямо всички лица и срещу превратното упражняване на власт. В конкретния случай това изискване не е изпълнено, предвид липсата на мотиви в заповедта по чл. 10, ал. 9 ЗНАП на заместник изпълнителния директор.

Необходимост от провеждането на ревизията от органи по приходите от друга териториална дирекция не се установява и от представените в последното съдебно заседание писмени доказателства, тъй като тези документи не са послужили като фактически основания за издаването

на заповедта по чл.10, ал. 9 ЗНАП от 11.03.2022 г. Съгласно ТР № 16/31.03.1975 на ОСГК на Върховния съд мотивите на административния акт могат да бъдат изложени и отделно от самия акт най-късно до изпращането на жалбата срещу акта на по - горния административен орган, в съобщението до страните по чл. 28, ал. 1 З. (отм.), в препроводителното (съпроводително) писмо или в друг документ към изпратената преписка, ако изхождат от същия административен орган, който е издал акта.

Доклад № 93-00-2957/01.07.2022 г. е неотнорми по време към издаването на заповедта по чл. 10, ал. 9 ЗНАП, която е от 19.11.2021 г. и към ревизията на „ИНЛАГ“ ЕООД, която е възложена със заповед на орган по приходите от ТД на НАП – В. на 19.11.2024 г.

Докладна записка № 93-00-5429/03.11.2021 г. е относима по време, но съдържа резултати от приложението на чл.12, ал. 6 ДОПК, не и основания за необходимост от издаването на нова заповед по чл.10, ал.9 ЗНАП по отношение на лица, за които компетентна е ТД на НАП – С.. В посочените документи не е посочена и причината, поради която ревизията на „ИНЛАГ“ ЕООД е необходимо да бъде извършена от органи по приходите от друга ТД на НАП, а не от органите по приходите на компетентната ТД на НАП – С..

Представените писма на заместник - изпълнителния директор на НАП до директора на ТД на НАП С. и директора на дирекция „ОДОП“ С. освен, че не са датирани, се отнасят до въвеждането на организация за възлагане на производства спрямо лица с компетентна териториална дирекция ТД на НАП – С. на органи по приходите от ТД на НАП – Б., В., В. Т. и П. и не съдържа мотиви за необходимост от прилагането на чл.10, ал. 9 ЗНАП.

Съдът намира, че от съдържанието писмата и докладната записка не може да се обоснове извод за необходимостта за изпълнение на възложените на агенцията функции по смисъла на чл.10,ал.8 и ал.9 ЗНАП. В тази вътрешноведомствена кореспонденция се излагат доводи за неравномерна натовареност на служителите от отделните данъчни дирекции по отношение на броя на възложените и приключени ревизии, но няма изводи или данни за невъзможност или затруднена възможност на служителите от по-натоварените дирекции да осъществяват правомощията си съобразно възложената им териториална компетентност. Равномерната натовареност на органите по приходите не може и не следва да съставлява такава необходимост, че поради постигането ѝ, което е вид организационна цел на администрацията за оптимизиране на дейността ѝ, последица да е нарушаване на основни принципи и начала на данъчния и в частност на ревизионния процес, а именно началото на ограничената териториална компетентност на

приходните органи, така както е въведено в императивната разпоредба на чл.8 ДОПК. Изключенията от този принцип следва да са строго и лимитативно уредени, например каквато е уредбата по смисъла на чл.12, ал.6 ДОПК, или по реда на чл.112, ал.2, т.2 вр. с ал.3 ДОПК, когато ревизията се възлага от изпълнителния директор или заместник - изпълнителен директор на НАП и изрично е предвидено неприлагането на чл.8 ДОПК.

Ето защо, щом се прави позоваване на изключение от общия принцип за териториална компетентност, така както този принцип е въведен като основно начало в данъчния процес, то не е достатъчно само преценката за целесъобразност на изпълнителния директор на НАП, обективизирана в издаване на заповеди с посочване на имена на служители и на техните длъжности. Нормативно установеното изключение от принципа за ограничена териториална компетентност на приходните органи предполага строгото му обосноваване и мотивиране на причините, които налагат прилагането на това изключение, така че да не се превърне в правило и така че съдебният му контрол да е възможен и ефективен. Не може да се приеме, че упражняването на правомощието по чл. 12, ал. 6 от ДОПК и чл. 10, ал. 9 от ЗНАП е изцяло по преценка за целесъобразност на компетентния за това орган. Неслучайно законодателят е употребил термина "необходимост", а не "преценка", като доказването е необходимо във всички случаи, за да не се стигне до превратно упражняване на власт и игнориране/заобикаляне на императивни правни норми, вкл. за независимост и безпристрастност на органите по приходите. В този смисъл и Решение № 6474 от 28.05.2024 по адм. дело № 3687/2024 г. по описа на ВАС, Решение № 2675 от 06.03.2024 г. по адм. дело № 7618/2023 г. по описа на ВАС, Решение № 2947 от 12.03.204 г. по адм. дело № 8751/2023 г. по описа на ВАС.

При липсата на посочените доказателства, както и липсата на мотиви за необходимостта процесната ревизия да се извърши от органи по приходите от ТД на НАП – В., а не от компетентната ТД на НАП – С., следва да се приеме, че органите по приходите от ТД на НАП – В., възложили и провели ревизията и издали оспорения ревизионен акт не разполагат с компетентност за осъществяване на данъчно – осигурителен контрол по отношение на ревизираното лице при условията на чл. 10, ал. 9 ЗНАП във връзка с чл. 12, ал. 6 и чл.119, ал. 2 ДОПК

В този смисъл е и практиката на ВАС – Решение № 7976 от 27.06.2024 г. по адм.д № 3214/2024 по описа на ВАС; Решение № 7579 от 19.06.2024 г. по адм.д № 3782/2024 по описа на ВАС; Решение № 7163 от 11.06.2024 г. по адм.д № 1515/2024 по описа на ВАС; Решение № 6536 от 29.05.2024 г. по адм.д № 20/2024 по описа на ВАС; Решение № 6474 от 28.05.2024 г. по адм.д № 3687/2024 по описа на ВАС и др.

По изложените съображение РА е издаден от орган по приходите, който не е компетентен по смисъла на чл. 7, ал. 1 и чл.119, ал. 2 от ДОПК. 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, което е сторено в процесния случай. Липсата на мотиви от приходните органи за необходимостта ревизията да се възложи от орган по приходите от ТД на НАП – В., вместо от ТД на НАП – С., води до извод за нищожността на издадения ревизионен акт.

С оглед изложеното, обжалваният РА следва да се обяви за нищожен поради липса на компетентност на органите, които са го издали. На основание чл. 160, ал.5 от ДОПК вр. чл. 173, ал. 2 от АПК, следва делото да се изпрати като преписка на компетентната ТД на НАП - С. за образуване на нова ревизия на „ИНЛАГ” ЕООД при спазване на дадените в настоящето решение указания по тълкуването и прилагането на закона.

С оглед изхода на спора и заявената претенция, на основание чл. 161, ал.1 ДОПК, на жалбоподателя следва да бъдат присъдени направените разноски в размер на 1310 лв, от които 50 лв.платена държавна такса и 1260 лв. възнаграждение за вещо лице. Посоченото в списъка с разнски адвокатско възнаграждение не следва да се присъжда, тъй като по делолто не са представени доказателства, че е платено. В договора за правна защита и съдействие (л. 699 от делото) е предвидено, че възнаграждението следва да бъде платено в деня на сключване на договора, но не са представени доказателства това да е сторено. С оглед размера на възнаграждението, то следва да бъде платено по банков път и да са налични доказателства за това.

Водим от горното, на основание чл. 173, ал.2 АПК, вр.с чл. 160, ал.5 ДОПК, Административен стд С.-град, Първо отделние, 65-ти състав,

РЕШИ :

ОБЯВЯВА за нищожен Ревизионен акт № Р-22220221006516-091-001 / 10.06.2022 г., издаден от Началник на сектор, възложил ревизията и главен инспектор по приходите ръководител на ревизията, потвърден в оспорената част с Решение № 1399/01.09.2022г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с който са направени корекции на декларираните от “ИНЛАГ” ЕООД, ЕИК[ЕИК] резултати по Закона за данък върху добавената стойностобщо в размер на 486 773,59 лв. за ревизираните данъчни периоди и са определени лихви за забава в размер на 163 897,38 лв.

ИЗПРАЩА, на основание чл. 173, ал.2 от АПК, делото като преписка на компетентната ТД на НАП С. за образуване на нова ревизия на „ИНЛАГ” ЕООД, ЕИК[ЕИК], при спазване на дадените с настоящето решение указания по тълкуването и прилагането на закона.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на “ИНЛАГ” ЕООД, ЕИК[ЕИК] разноси по делото в размер на 1310 (хиляда триста и десет) лв.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: