

# РЕШЕНИЕ

№ 2833

гр. София, 26.04.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 75 състав,**  
в публично заседание на 15.04.2024 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Геновева Йончева**

при участието на секретаря Наталия Дринова, като разгледа дело номер **9484** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по чл. 156 и сл. от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на „ВАЛ АЛЕКС ТРЕЙД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище в [населено място], Столична община и адрес на управление: [населено място], район Л., [жк], [жилищен адрес] представлявано от управителя Г. А. С., чрез адв. С. Б.-И., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221922000866-091-001 от 12.01.2023 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на Национална агенция за приходите (НАП) В. Т. – Б. И. Б. на длъжност началник сектор (възложил ревизията) и М. Д. Н. - главен инспектор по приходите (ръководител на ревизията), в частта потвърдена с Решение № 921 от 05.07.2023 г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" (ОДОП) С. при Централно управление (ЦУ) на НАП, с който акт на жалбоподателя са установени допълнителни задължения за корпоративен данък за 2020 г. в размер на 29 226,76 лв.

Горепосоченият ревизионен акт се оспорва като нищожен. Едновременно с това са изложени доводи за неговата незаконосъобразност, основани на твърдения за неправомерност на извършените от приходната администрация корекции на финансовия резултат на дружеството. Жалбоподателят оспорва валидността на РА, считайки за необходимо актът да бъде подписан със саморъчен подпис от издателите му, а за процесния били използвани квалифицирани електронни подписи. В с.з. процесуалният представител на дружеството обосновава тезата за нищожност на РА с нарушения във връзка с оправомощаването на органите по приходите. Допълнителни

аргументи се излагат в писмени бележки. Претендират се разноски.

Ответникът – директорът на Дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП, чрез юрк. М. оспорва основателността на жалбата. Не излага конкретни доводи. Препраща към мотивите на административната инстанция. Моли за присъждане на разноски във вид на юрисконсултско възнаграждение. Преставя писмени бележки.

Административен съд – София-град, III отделение, 75 състав, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Началото на ревизионното производство е поставено със Заповед № Р-22221922000866-020-001/21.02.2022 г. (л. 46), издадена от Б. И. Б. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в ТД па НАП В. Т., с която е възложена ревизия на „ВАЛ АЛЕКС ТРЕЙД“ ЕООД за установяване на задълженията му за корпоративен данък за периода 01.01.2020 г. - 31.12.2020 г. и ДДС за периода от 01.11.2020 г. до 31.07.2021 г. Заповедта е връчена на ревизираното лице на 07.03.2022 г., видно от приложеното на л. 48 удостоверение от ИС „Контрол“.

На 03.05.2022 г. ревизионното производство е спряно със Заповед № Р-22221922000866-023-001 на основание чл. 34, ал. 1, т. 5 ДОПК (л. 49) и е възобновено със Заповед № Р-22221922000866-143-001/04.08.2022 г. (л. 53). Посочените заповеди са издадени от възлагащия орган.

На 05.09.2022 г. е издадена заповед за изменение на ЗВР с № Р-22221922000866-020-002 (л. 57), с която е продължен срока за приключване на ревизията до 07.10.2022 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221922000866-092-001/21.11.2022 г., връчен на 30.11.2022 г. (л. 90), чиито констатации и предложения за установяване на задълженията са възприети в издадения РА № Р-22221922000866-091-001/12.01.2023 г., връчен на 16.01.2023 г. (л. 96).

С РА са определени допълнителни задължения за ДДС и корпоративен данък.

С решение № 921 от 05.07.2023 г. на директора на ТД на НАП ревизионният акт е отменен в частта на установените резултати по ЗДДС за м. 02., м.03, м. 04 и м.05.2021 г., ведно със съответните лихви, а за останалите данъчни периоди в обхвата на ревизията жалбата на дружеството е оставена без разглеждане, т.к. с РА не са извършени корекции на декларираните от лицето резултати по ЗДДС. С решението актът е потвърден в оспорената част на установения резултат по ЗКПО за КД за 2020 г., ведно със съответните лихви.

При този резултат от проведеното административно обжалване на РА съдът не намира за необходимо да излага фактите и обстоятелствата във връзка с облагането по ЗДДС.

В частта на облагането по ЗКПО:

Установено е, че основна дейност на дружеството през ревизираните периоди е покупко-продажба на употребявани автомобили и търговия на едро с денатуриран етанол.

В хода на ревизията са предприети редица процесуални действия, подробно описани в РД. Приобщени са доказателствата, събрани в хода на извършена ревизия по ЗДДС на дружеството за периода 01.04. - 31.10.2020 г., приключила с РА № Р-22221920007734-091-001/14.03.2022 г., с който за периодите от 01.04.2020 г. до 31.10.2020г. са определени допълнителни задължения за ДДС в размер на 58 459,51 лв., вследствие на отказан данъчен кредит по фактури, издадени от „МЕЛМАР ТМ“

ЕООД „ЛУКСОЗНИ ЧАСОВНИЦИ БГ“ ЕООД и „ХДХ КАР“ ЕООД.

За целите на облагането по ЗКПО издателите на процесния РА са възприели изцяло и се позовали на мотивите на РА №Р-22221920007734-091-001/14.03.2022 г. по отношение на цитираните доставчици.

Извършена е проверка на първичните документи на ревизираното лице и взетите във връзка с тях счетоводни операции, както и на тяхното отражение при формиране на счетоводния и данъчен финансов резултат на дружеството за 2020 г. Установено е, че „ВАЛ АЛЕКС ТРЕЙД“ ЕООД е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО, в която за финансовата 2020 година е деклариран счетоводен финансов резултат /СФР/ печалба в размер на 35 726,50 лв., отчетени приходи - 663 752,12 лв., разходи - 628 028.62 лв. и дължим корпоративен данък - 3 572,65 лв.

1. За „МЕЛМАР ТМ“ ЕООД е установено, че е издало 4 фактури на „ВАЛ АЛЕКС ТРЕЙД“ ЕООД, три от които са с предмет условия/възнаграждение по договор и една с предмет: автомобил марка М.-В. GLB250 4MATIC AMG360 Rapo, рама WD2476471W002120.

Извършена е насрещна проверка на „МЕЛМАР ТМ“ ЕООД, при която е констатирано, че дружеството извършва търговия на едро и дребно с нови и употребявани моторни превозни средства, търговия на едро и дребно с всякакви стоки и услуги, както и всякаква друга дейност, незабранени от закона. В периода на издаване на фактурите е имало назначени три лица по трудови правоотношения. Фактурите са включени в дневниците за продажби за съответните отчетни периоди. По връченото на доставчика ИПДПОЗЛ са представени: аналитични регистри на сметка 401, сметка 411, 421, 601,503, 702, 703; хронологични регистри на сметки 304 и 401; главна книга за периода 01.01.2020 г. - 31.12.2020 г.; оборотни ведомости за периода 01.01.2020 г. -31.10.2020 г.; счетоводни справки за вземания/задължения по партньори към 31.12.2020 г.; договор за покупко-продажба на МПС от 13.10.2020 г., сключен между „МЕЛМАР ТМ“ ЕООД в качеството на продавач и „ВАЛ АЛЕКС ТРЕЙД“ ЕООД в качеството на купувач, с предмет покупко-продажба на МПС марка М.-В. GLB250 4MATIC AMG360 Rapo, рама WD2476471W002120 за сумата от 90 359,35 лв. Отбелязано е, че фактура във връзка със сключения договор не е представена. Представен е също договор за поръчка от 16.03.2020 г., сключен между „МЕЛМАР ТМ“ ЕООД в качеството на довереник и „ВАЛ АЛЕКС ТРЕЙД“ ЕООД в качеството на доверител, с предмет „доверителят възлага, а довереникът приема от свое име и за сметка на доверителя да подготви сключване на сделка/и като намери: клиенти за покупка на денатуриран етанол по общ метод М. 96 ОБ%, при цена не по-малка от 2,47 лв. без ДДС на литър, като при намиране на клиент, готов да заплати при посочената цена възнаграждение в размер до 1 000,00 лв. без ДДС на сделка, а при намиране на клиент, който ще заплати по-висока цена — възнаграждението се явява разликата между цените. За проучването и анализа на пазара доверителят заплаща на довереника еднократно възнаграждение в размер на 2 500,00 без ДДС. Към договора е приложен и Анекс от 07.05.2020 г., съгласно който страните се споразумяват за следното: „доверителят възлага, а довереникът приема от свое име и за сметка на доверителя да подготви сключване на сделка/и, като намери клиенти за покупка на денатуриран етанол по общ метод М. 96 ОБ%, при цена не по-малка от 2,41 лв. без ДДС на литър, като при намиране на клиент, готов да заплати при посочената цена възнаграждение в размер до 500,00 лв. без ДДС на сделка, а при намиране на клиент, който ще заплати по-висока цена — възнаграждението се явява разликата между

цените“. Представено е предложение от „МЕЛМАР ТМ“ ЕООД, с което дружеството предлага потенциални клиенти: „МЕКСОН“ ЕООД, „ФРЕШ АП КОЗМЕТИКС“ ЕООД и „ПАЧИКО“ ЕООД, както и предложение от „МЕЛМАР ТМ“ ЕООД, с което дружеството предлага за клиент „ФРЕШ АП КОЗМЕТИКС“ ЕООД, тъй като същият ще заплати по-висока цена. Представени са също фактури за продажби, ведно с протоколи към договор за поръчка от 16.03.2020 г. за продадено количество денатуриран етанол.

При прегледа на документите е установено, че проверяваното дружество не е представило: първични документи за заплащане; документи, удостоверяващи лицата, участвали в осъществяването на доставките, документи, удостоверяващи място на изпълнение на доставките; доказателства за произход на МПС; документи за направени транспортни разходи; документи за налични активи, използвани за извършване на услугата; сключени граждански и трудови договори на работниците, осъществили съответните услуги; информация за предприятиите от „МЕЛМАР ТМ“ ЕООД действия във връзка с изпълнението на договора за поръчка, в това число сключени договори и споразумения, осъществени срещи, водени търговски преговори и т. н.

По данни от ИС на НАП е установено, че „МЕЛМАР ТМ“ ЕООД е декларирано издадените към ревизираното лице фактури, разполага с назначени на трудов договор 3 лица, но няма деклариран обект, от който да извършва дейността си. Управителят Л. К. няма сключен трудов или граждански договор с „МЕЛМАР ТМ“ ЕООД. Същият живее на адреса, на който живее и едноличният собственик и управител на „ВАЛ АЛЕКС ТРЕЙД“ ЕООД - С. С.. Дватама живеят на съпругески начала и имат две непълнолетни деца.

Във връзка с декларираните посреднически услуги от „МЕЛМАР ТМ“ ЕООД е изпратено ИПДПОЗЛ до „ФРЕШ АП КОЗМЕТИКС“ ЕООД, с което е изискана информация за лицето, с което е контактувано при договаряне на доставките с етанол. Ангажирани са писмени обяснения, съгласно които за осъществяване на сделките е контракувано с управителя на „ВАЛ АЛЕКС ТРЕЙД“ ЕООД; фактури за покупки с предмет денатуриран етанол, придружени с товарителници, опаковъчни листи, кантарни бележки; платежни нареждания и хронология за доставчик „ВАЛ АЛЕКС ТРЕЙД“ ЕООД;

Констатирано е, че според представените протоколи, подписани от управителите на „МЕЛМАР ТМ“ ЕООД и „ВАЛ АЛЕКС ТРЕЙД“ ЕООД са извършени продажби на денатуриран етанол, както следва: по протокол № 1 - продадено количество 29 961 л.; по протокол № 2 - продадено количество 29 987 л. и по протокол № 3 - продадено количество 29 063 л. В протоколите не е отбелязано на кого конкретно са продадени описаните количества денатуриран етанол. При извършена съпоставка на протоколите с издадените от ревизираното лице фактури за продажби е установено, че описаните количества денатуриран етанол в протоколите съвпадат с количествата в три фактури, издадени към „ФРЕШ АП КОЗМЕТИКС“ ЕООД, посочени на стр. 21 от РД.

След анализ на събраните доказателства е формиран извод, че не се обосновават извършени посреднически услуги от „МЕЛМАР ТМ“ ЕООД.

В хода на ревизионното производство е установено, че във връзка със сключен договор за покупко - продажба на МПС от 13.10.2020 г. „МЕЛМАР ТМ“ ЕООД е издало фактура № [ЕГН]/15.10.2020 г., по която „ВАЛ АЛЕКС ТРЕЙД“ ЕООД е приспаднало данъчен кредит в размер на 15 059.89 лв. Предмет на доставката е

автомобил М.-В. GLB250 4MATIC AMG360 Pano, рама WD2476471W002120, с цена от 90 359,35 лв.

От „МЕЛМАР ТМ ЕООД“ е представен аналитичен регистър на сметка 401, отразяващ осчетоводяването на ВОП на употребяван автомобил от Autohaus Marschall. Според органите по приходите не ставало ясно какъв е предметът на конкретния ВОП.

Във връзка с покупката на МПС ревизираното дружество е представило договора за покупка, фактурата, както и договор за последваща продажба на същото МПС, ведно с фактура, издадена към клиента „ФРЕШ АП ТЮБС“ ЕООД; аналитичен регистър на сметки 401 и 411.

„ФРЕШ АП ТЮБС“ ЕООД е потвърдило покупката на автомобила. Представени са договор за покупка-продажба, сключен с „ВАЛ АЛЕКС ТРЕЙД“ ЕООД, фактура, платежни нареждания и данни за осчетоводяване.

До Областна дирекция на МВР - В. е изпратено ИПДПОТЛ, в отговор на което са представени справки за МПС с рег. [рег.номер на МПС] , лек автомобил М., рама WD2476471W002120, съгласно които въпросното МПС е регистрирано за първи път на територията на страната на 16.11.2020 г. от „ФРЕШ АП ТЮБС“ ЕООД. Приложени са договор за покупко-продажба на МПС от 13.10.2020 г., сключен между „МЕЛМАР ТМ“ ЕООД и „ВАЛ АЛЕКС ТРЕЙД“ ЕООД, фактура № [ЕГН]/15.10.2020 г. с данъчна основа 75 299,46 лв. и начислен ДДС - 15 059,89 лв., СРМПС част 1, издадено от немските власти, в което за лице, регистрирало МПС е посочен Л. К., Договор за покупко-продажба на МПС от 01.10.2020 г., сключен между „ВАЛ АЛЕКС ТРЕЙД“ ЕООД и „ФРЕШ АП ТЮБС“ ЕООД; фактури № [ЕГН]/19.10.2020 г. и № [ЕГН]/01.10.2020 г.

Органите по приходите са констатирани, че липсват документи за транспортиране на автомобила от Германия до България, а вписаният в СРПС от немските власти Л. К. живее на семейни начала с едноличната собственичка на „ВАЛ АЛЕКС ТРЕЙД“ ЕООД. Освен това не били налице командировъчни и др. документи, доказващи начина на доставяне на МПС. Обобщено е, че не е налице реална доставка на МПС от „МЕЛМАР ТМ“ ЕООД.

2. Установено е, че през данъчен период м. 06.2020 г. ревизираното дружество е упражнило право на данъчен кредит в размер на 14 994,70 лв. по фактура № [ЕГН]/20.02.2020 г., издадена от „ЛУКСОЗНИ ЧАСОВНИЦИ БГ“ ЕООД.

На доставчика е извършена насрещна проверка, при която е констатирано, че „ЛУКСОЗНИ ЧАСОВНИЦИ БГ“ ЕООД е deregистрирано по реда на ДДС на основание чл. 176 от ЗДДС на 24.06.2020 г. В отговор на ИПДПОЗЛ са представени договор за покупко-продажба на МПС от 20.02.2020 г., сключен между „ЛУКСОЗНИ ЧАСОВНИЦИ БГ“ ЕООД и „ВАЛ АЛЕКС ТРЕЙД“ ЕООД. Предмет на доставката е лек автомобил, марка М.-В., рама WDF44781513479859 за сумата от 89 968,18 лв. Приложена е издадената фактура за продажба с данъчна основа в размер на 74 973,48 лв. и ДДС в размер на 14 994,70 лв., както и банкови извлечения, отразяващи частично плащане в размер на 27 000,00 евро /52 807,41 лв./. Представена е също фактура за покупка, издадена от А. FRAUKE ARNDT GmbH с VIN DE813587543, ведно с паспорт на МПС, договор, удостоверение за регистрация, издадено от немските власти.

От ревизиращите е констатирано, че не са представени оборотни ведомости, главни книги, счетоводни справки и регистри, отразяващи осчетоводените стопански

операции във връзка с претендираната доставка; приемо-предавателен протокол или друг вид документ, удостоверяващ място на предаване и лицата приели/предали конкретното МПС; документи, удостоверяващи извършени разходи във връзка с доставката, в това число във връзка с транспорт, изплатени възнаграждения на лица по трудови и извънтрудови правоотношения и др.

По данни от ИС на НАП спорната фактура е отразена в дневника за продажби на „ЛУКСОЗНИ ЧАСОВНИЦИ БГ“ ЕООД. Дружеството има подадено уведомление за едно назначено лице на трудов договор, но няма подавани декларации за осигуровки обр. 1 и обр. 6, както и липсват данни за изплатени суми на лица по извънтрудови правоотношения. Управителят П. Г. е подал ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ за 2020 г., в която е декларирал доход от друга стопанска дейност от „ЕУРОКОНТ ТРЮФФЛЕС“. Същият не е осигуряван от „ЛУКСОЗНИ ЧАСОВНИЦИ БГ“ ЕООД.

За тази доставка от „ВАЛ КОМПРС ТРЕЙД“ ЕООД е представен същият договор за покупко-продажба от 20.02.2020 г., копие на спорната фактура, както и доказателства за последваща реализация на автомобила - фактура към клиента „ХЮВЕФАРМА“ ЕООД и аналитичен регистър на счетоводни сметки 401 „Доставчици“ и 411 „Клиенти“.

След анализ на представените от „ЛУКСОЗНИ ЧАСОВНИЦИ“ ЕООД документи е установено, че не е налице подпис и печат на А. FRAUKE ARNDT GmbH. При съпоставка на подписа в приложените документи на управителя П. Г. с представения пред Агенция по вписвания образец на същия е констатирано съществено разминаване, което с оглед представените документи по електронен път е породило съмнение, че документите са подписани от законен представител на „ЛУКСОЗНИ ЧАСОВНИЦИ БГ“ ЕООД. Отбелязано е, че от страна на проверявания доставчик не са ангажирани и счетоводни справки и регистри, отразяващи възникналите правоотношения между „ЛУКСОЗНИ ЧАСОВНИЦИ БГ“ ЕООД и „ВАЛ АЛЕКС ТРЕЙД“ ЕООД, в т. ч. наличието на стоки, които впоследствие да бъдат прехвърлени на ревизираното лице.

В допълнение е посочено, че след проверка в информационния масив на НАП е установено, че „ЛУКСОЗНИ ЧАСОВНИЦИ БГ“ ЕООД не е декларирало ВОП от А. FRAUKE ARNDT GmbH.

Отделно органите по приходите са иницирали проверка на клиента на ревизираното дружество - „ХЮВЕФАРМА“ ЕООД. Изискана е информация и от СДВР.

В отговор от „ХЮВЕФАРМА“ ЕООД са представени договор за покупко-продажба на МПС от 08.04.2020 г. сключен с „ВАЛ АЛЕКС ТРЕЙД“ ЕООД, както и фактура с данъчна основа 80 873,57 лв. и ДДС 16 174,71 лв.

От СДВР е представен договора с „ЛУКСОЗНИ ЧАСОВНИЦИ БГ“ ЕООД, както и СРМПС, в което за лице регистрирало конкретното МПС е посочен Л. К., за когото нямало данни да е назначаван на трудов или граждански договор в „ЛУКСОЗНИ ЧАСОВНИЦИ БГ“ ЕООД.

След анализ на събраните доказателства приходните органи са достигнали до извода, че липсва официален документ, удостоверяващ, че „ЛУКСОЗНИ ЧАСОВНИЦИ БГ“ ЕООД е придобило правото на собственост върху конкретното МПС, за да може да го прехвърли на „ВАЛ АЛЕКС ТРЕЙД“ ЕООД. Не са налице доказателства, че фактурираната доставка е извършена от лицето, сочено за доставчик. Обстоятелството, че от страна на ревизираното дружество е сключен договор за продажба на МПС с „ХЮВЕФАРМА“ ЕООД и е издадена фактура за продажби,

според тях, доказвало единствено, че ревизираното лице е пряк извършител на декларираните продажби, но не удостоверявало, че извършените продажби са в пряка връзка с декларираната от „ЛУКСОЗНИ ЧАСОВНИЦИ БГ“ ЕООД покупка.

3. По отношение на издадената от „ХДХ КАР“ ЕООД фактура № [ЕГН]/02.09.2020 г. с предмет МПС, по която ревизираното дружество е упражнило право на данъчен кредит в размер на 15 255,60 лв.:

В хода на ревизията е извършена насрещна проверка на процесния доставчик, при която е установено, че „ХДХ КАР“ ЕООД е deregистрирано по реда на ЗДДС на основание чл. 176 от ЗДДС на 23.02.2021 г.

Изготвено е ИПДПОЗЛ, в отговор на което не са представени изисканите доказателства.

По данни от ИС на НАП спорната фактура е отразена в дневника за продажби на „ХДХ КАР“ ЕООД. За периода на декларираната доставка към жалбоподателя дружеството не е разполагало с персонал, в т.ч. по трудови и извънтрудови правоотношения.

От страна на „ВАЛ АЛЕКС ТРЕЙД“ ЕООД е представена справка за стоков поток, съгласно която за последващата реализация на предмета на декларираната покупка от „ХДХ КАР“ ЕООД е издадена фактура № [ЕГН] от 28.09.2020 г. към клиента „МОТО-ПФОЕ ЛИЗИНГ“ ЕООД. Сделките касаят МПС – Porsche Sayenne, рама WPIZZZ92ZFLA68903. Ангажирани са копия на фактурите - както за продажбата, така и за придобиването на автомобила от „ХДХ КАР“ ЕООД; аналитичен регистър на сметка 401 „Доставчици“ за периода 01.01.2020 г. - 31.10.2020 г., справки за вземания/задължения по партньори към 31.10.2020 г. на сметки 401 и 411.

Отбелязано е, че не са представени договор с доставчика, както и документи във връзка с извършени плащания и приемо-предавателен протокол.

Органите по приходите са изпратили ИПДПОЗЛ до клиента на ревизираното дружество - „МОТО-ПФОЕ ЛИЗИНГ“ ЕООД и СДВР.

От „МОТО ПФОЕ ЛИЗИНГ“ ЕООД са представени договора от 01.10.2020 г. за покупко-продажба на МПС Porsche Sayenne, рама WPIZZZ92ZFLA68903 за сумата от 76 666,67 лв. без ДДС, приемо-предавателен протокол, фактури за извършеното плащане, банково извлечение, както и писмени обяснения, съгласно които при сделката е осъществен контакт със С. Г. С., като комуникацията е устна и липсва информация за посредничество на трети лица.

От СДВР, освен договора за продажба към „МОТО ПФОЕ ЛИЗИНГ“ ЕООД и издадената в тази връзка фактура, са представени договор от 21.08.2020 г. за закупуване на автомобила от „ХДХ КАР“ ЕООД за сумата от 76 278,00 лв., както и фактурите, издадена от „ХДХ КАР“ ЕООД и издадена от GURSOY FERIT с VIN DE[EИК].

Отбелязано е, че във връзка с претендиралата покупка от страна ревизираното лице, както и от страна на дружеството, сочено за доставчик по сделката, не са представени информация и доказателства за физическите лица, взели пряко участие при изпълнение на договорите, за извършени съпътстващи разходи, в това число и за транспорт от Германия до България. Липсвали документи, удостоверяващи по какъв начин е изпълнена фактически доставката. Формиран е извод, че в случая не се обосновава фактурираната доставка да е извършена от именно от лицето, сочено за доставчик - „ХДХ КАР“ ЕООД. Изтъкнато е, че сключеният договор за продажба на МПС с клиента „МОТО ПФОЕ ЛИЗИНГ“ ЕООД и издадената фактура за продажба

доказват единствено, че ревизираното лице е пряк извършител на декларираната продажба, но не удостоверяват, че тя е в пряка връзка с декларираната покупка от „ХДХ КАР“ ЕООД.

По отношение и на трите спорни доставчика е констатирано, че за финансовата 2020 г. дружествата или не са публикували ГФО в Търговския регистър и не са подали ГДД по чл. 92 от ЗКПО, или подадената декларация не съдържа данни за преобразуване на финансовите резултати за начислена амортизация на ДМА. Констатирано е също, че липсват данни за отчетени приходи през периода. Не са установени данни за декларирани приходи. Въпросните доставчици нямат декларирани обекти и складове, няма информация за притежавани от тях активи, оборудване, стопански инвентар, земи, сгради, необходими за извършване на дейността им. Няма данни и за наети такива. От подадените дневници за покупки по ЗДДС е установено, че дружествата не са отчитали разходи. Формиран е извод, че начисленият ДДС от „МЕЛМАР ТМ“ ЕООД, „ЛУКСОЗНИ ЧАСОВНИЦИ БГ“ ЕООД и „ХДХ КАР“ ЕООД е компенсиран с ползването на данъчен кредит по фактури за покупки, издадени от deregистрирани лица по ЗДДС и с установени/декларирани и не внесени задължения, в това число и за ДДС. Прието е наличие на относителна симулация, т.к. автомобилите са закупени директно от ревизираното лице от германските контрагенти и продадени на българските клиенти, както и че продажбата на етанол е осъществена без посредничеството на соченото за доставчик дружество по фактурите за доверителни услуги. С тези мотиви и на основание чл. 68, ал. 1, т. 2 и чл. 69, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС с предходен РА № Р-22221920007734-091- 001/14.03.2022 г. е отказан данъчен кредит общо в размер на 58 459,51 лв. по издадените от „МЕЛМАР ТМ“ ЕООД, „ЛУКСОЗНИ ЧАСОВНИЦИ БГ“ ЕООД и „ХДХ КАР“ ЕООД фактури.

Горните фактически установявания са възпроизведени в процесния РА по отношение на облагането по ЗКПО, вследствие на което е прието, че в случая са налице отчетени разходи по издадените от коментираните контрагенти фактури, без да са реално извършени. Ревизиращите се позовавали на регламентацията в чл. 26, т. 2 от ЗКПО, както и на чл. 16, ал. 1 и ал. 2, т. 4 от ЗКПО и чл.77, ал. 1 от ЗКПО. На тези основания е извършена корекция на СФР за 2020 г. в посока увеличение със сумата от 292 297,55 лв., представляваща сбор от данъчните основи на фактурите, издадени от „МЕЛМАР ТМ“ ЕООД, „ЛУКСОЗНИ ЧАСОВНИЦИ БГ“ ЕООД и „ХДХ КАР“ ЕООД. След преобразуването на СФР с неправомерно отчетените разходи е установен данъчен финансов резултат - печалба в размер на 328 024,05 лв., съответно дължим корпоративен данък - 32 802.41 лв., който при внесен данък от 1,69 лв. остава за донасяне 32 800,72 лв.

Горните изводи по отношение на прякото облагане е възприето от директора на ТД на НАП – С., който с решението си е потвърдил РА в оспорената част на установения резултат по ЗКПО за корпоративен данък за 2020 г., ведно със съответните лихви.

В хода на съдебното производство са приети като доказателства по делото документите, приобщени с ревизионната преписка. Не са представени други доказателства, извън представените в хода на ревизията. Приложени са относимите оправомощаващи заповеди на компетентните органи.

С определение по делото от 21.11.2023 г. са конституирани страните. Разпределена е доказателствената тежест между тях.

На жалбоподателя е указано, че следва да установи фактите и обстоятелствата, които твърди в жалбата и от които черпи благоприятни за себе си правни последици



досежно невалидността на РА. Предоставена му е възможност до датата на съдебното заседание да се запознае с ревизионната преписка, при което да представи допълнителни доказателства и посочи доказателствени средства в подкрепа на доводите си. Такива не бяха представени. Не са направени и доказателствени искания, независимо от изрично поисканата възможност от адв. Б.-И. в първото по делото о.с.з. На ответника е указано, че в негова тежест е да установи съществуването на фактическите основания, посочени в оспорения акт, както и изпълнението на законовите изисквания за издаването на РА, включително че органите по приходите, подписали ЗВР, РД и РА са имали валидни квалифицирани електронни подписи, както и че издателите на ревизионния акт разполагат с териториална и материала компетентност с оглед разпоредбите на чл. 119, ал. 2, чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК в контекста на нормата на чл. 12, ал. 6 ДОПК.

При така разпределената доказателствена тежест с писмо изх. № 53-00-152#13 от 29.02.2023 г. от ответника са представени следните заповеди: № РД-01-287/10.05.2021 г. на директора на РД на НАП С., № ЗЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. на изпълнителния директор на НАП, № З-ЦУ3287/08.11.2021 г. и № З-ЦУ-224/21.02.2022 г., ведно с приложение към нея, издадени от зам. изпълнителния директор на НАП. Представени са и доказателства за квалифициран електронен подпис на издателите на ЗВР, РД и РА.

**При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:**

Жалбата е подадена срещу годин за обжалване административен акт, от активно легитимирано лице, с оглед на което и по аргумент от чл. 149, ал. 5 АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК е процесуално допустима.

Разгледана по същество е основателна.

Настоящият съдебен състав споделя тезата за невалидност на обжалвания ревизионен акт. Основателно в жалбата се поддържа, че процесният РА е нищожен, тъй като ревизията е извършена от некомпетентна ТД на НАП – В. Т., вместо от ТД на НАП – С., където е седалището на ревизираното лице.

Неоснователни са възраженията на процесуалния представител на ответника в писмените му бележки, основани на проведения административен контрол на РА, при който не била констатирана неговата невалидност. По аргумент от чл. 156, ал. 1 ДОПК предмет на съдебна проверка е актът в потвърдената му от решаващия орган част. На основание чл. 160, ал. 1 и ал. 2 ДОПК съдът решава делото по същество, като преценява дали ревизионният акт е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. При тази нормативна регламентация неоснователни са доводите на пълномощника на ответника за настъпила преклузия за проверка на валидността на РА, поради това, че актът е бил обект на предходна проверка относно неговата законосъобразност от компетентния решаващ орган.

Неоснователни са и останалите възражения във връзка с етапа на направеното изявление за нищожност на акта. По чл. 145, ал. 1, т. 2 и 4, вр. чл. 149, ал. 1 ДОПК жалбата до съда трябва да съдържа посочване на акта, който се обжалва и в какво се състои искането. С жалбата на "ВАЛ АЛЕКС ТРЕЙД" ЕООД е прендирана нищожност на РА. В чл. 145 ДОПК няма изискване да се посочват допуснатите нарушения на закона, нито да се излагат конкретни съображения за незаконсъобразност и валидност на РА, поради което доводът, че в жалбата липсват

аргументи за претендираните правонарушения е неоснователен.

Не е налице и соченото от ответника нарушение на правото на защита. Още с определението за насрочване на делото на страната е указано, че следва да установи териториалната и материална компетентност на издателите на РА с оглед разпоредбите на чл. 119, ал. 2, чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК в контекста на нормата на чл. 12, ал. 6 ДОПК. Седователно не се установява твърдяната процесуална изненада и ответникът е запознат с пределите на съдебната проверка, като е могъл да организира по адекватен начин процесуалната си защита.

Конкретно по твърдението за нищожност на акта съдът намира следното:

По своята правна същност РА е индивидуален административен акт с декларативен характер, който по аргумент на чл. 118 ДОПК не създава задължения, а установява възникнали по силата на закона такива за данъци и задължителни осигурителни вноски. За да е валиден, актът следва да е издаден от компетентни органи по материя, по място и по степен.

Съгласно чл. 6, ал. 1 от Закона за Националната агенция за приходите /ЗНАП/, агенцията се състои от централно управление и териториални дирекции. Всяка една от тези териториални дирекции се организира и ръководи от териториален директор, който упражнява предоставените му правомощия в нейните пространствени предели.

Към териториалния обсег на компетентната териториална дирекция препраща и нормата на чл. 7, ал. 1 ДОПК, установяваща компетентността на органа по приходите от компетентната териториална дирекция, да издава актовете по този кодекс. Сред тези актове е и заповедта за възлагане на ревизии, с която по силата на чл. 112, ал. 1 ДОПК се образува ревизионното производство.

Съгласно чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК заповедта за възлагане на ревизия се издава от орган по приходите, определен от териториалния директор, която, за да бъде правопораждащ данъчноревизионното правоотношение юридически факт, следва да е издадена от компетентен орган.

Разпоредбата на чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК сочи, че ревизия може да се възлага от органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция, а съобразно чл. 7, ал. 1 ЗНАП органи по приходите са: изпълнителният директор на НАП и неговите заместници, териториалните директори и техните заместници; директорите на дирекции, началниците на отдели и сектори и служителите, заемащи длъжност "държавен експерт по приходите", "държавен инспектор по приходите", "главен експерт по приходите", "старши експерт по приходите", "експерт по приходите", "главен инспектор по приходите", "старши инспектор по приходите" и "инспектор по приходите".

След като първичната материална компетентност на орган по приходите е придобита по нормативен път в териториалния ѝ обхват по чл. 7, ал. 1 ДОПК, то не е допустимо пространствените ѝ предели да се разширяват извън обхвата на териториалната дирекция. Съответна на този принцип е и уредбата на чл. 8, ал. 1 от ДОПК, обвързваща компетентността на органите по приходите за издаване на актове по кодекса с компетентната териториална дирекция, която за местните юридически лица, е тази по седалището им /чл. 8, ал. 1, т. 4 от ДОПК/.

От съответната компетентна териториална дирекция следва да бъде и органът, натоварен от териториалния директор по реда на чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК с правомощието да възлага ревизии, както и определените от него със ЗВР ревизиращи органи по приходите и ръководител на ревизията /чл. 113, ал. 1, т. 2 ДОПК/.

Исключение от това правило се предвижда в разпоредбата на чл. 112, ал.2, т.2 от ДОПК, според която ревизията може да се възлага от изпълнителния директор на Националната агенция за приходите или определен от него заместник изпълнителен директор - за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. В цитирания текст на разпоредбата обаче няма нормативно предвидена възможност това правомощие да се делегира на друг орган по приходите, различен от посочените.

От доказателствата по делото се установява, че началото на ревизията е поставено със ЗВР № Р-22221922000866-020-001 от 21.02.2022 г. /л. 46/, връчена по електронен път на 23.02.2022 г., изменена със ЗИЗВР № Р-22221922000866-020-002 от 05.09.2022 г., издадени от Б. И. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП В. Т., с които е възложено извършването на ревизия на „ВАЛ АЛЕКС ТРЕЙД“ ЕООД за установяване на задълженията му по ЗДДС за периода от 01.11.2020 г. до 31.07.2020 г. и по ЗКПО за периода 01.01.2020 г. – 31.12.2020 г. от ревизиращ екип на ТД на НАП – В. Т.. За доказване компетентността на възлагащия ревизията орган е представена заповед № З-ЦУ-3287 от 08.11.2021 г. на заместник изпълнителния директор на НАП (л. 41-43), с която на основание чл. 12, ал. 6 от ДОПК са определени органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл.7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК, сред които в т. 3 са вписани имената на възложителя на ревизията и ревизиращия екип, които са служители на ТД на НАП В. Т.. Със заповед № ЗЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. на изпълнителния директор на НАП (л. 40), Г. Д. – заместник изпълнителен директор на НАП е оправомощен да определя органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК. Съгласно приложението към заповед № З-ЦУ-224/21.02.2022 г. на зам. изпълнителния директор на НАП (л. 44 и л. 45), служители на ТД на НАП – В. Т. следва да извършат контролното производство на задълженото лице „ВАЛ АЛЕКС ТРЕЙД“ ЕООД, за което компетентна дирекция е ТД на НАП – С.. Така възложеното ревизионно производство е приключило с издаването на ревизионен акт от органи по приходите на ТД на НАП – В. Т..

Съгласно разпоредбата на чл. 10, ал.9 от ЗНАП, в сила от 01.01.2021 г. при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции изпълнителният директор или оправомощено от него лице може със заповед да нареди служители от една териториална дирекция да осъществяват правомощията си по отношение на лица, за които съгласно правилата на чл. 8 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа.

Разпоредбата на чл. 12, ал. 6 от ДОПК 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. Правомощията на органите по приходите по ал. 2 се осъществяват на територията на цялата страна независимо от компетентността по чл. 8.

Анализът на горесцитираните заповеди сочи, че контролното производство е възложено със ЗВР, издадена от началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП – В. Т., оправомощен от зам.изпълнителния директор на НАП по силата на заповед № З-ЦУ-3287 от 08.11.2021 г., който от своя страна е овластен от изпълнителния директор със заповед № ЗЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. В случая обаче в цитираните заповеди липсват мотиви, нито са представени доказателства, каква точно е

необходимостта по смисъла на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, която налага органи по приходите от друга териториална дирекция, различна от тази по чл. 8 от ДОПК да извършат ревизия на лицето, чийто адрес се намира в [населено място]. Това налага извод, че цитираните заповеди са издадени без да са налице предпоставките за издаването им. Още повече делегирането на такива правомощия от заместник изпълнителния директор към орган по приходите от териториална дирекция, която не е териториално компетентна спрямо ревизираното лице противоречи и на нормата на чл. 112, ал.2 от ДОПК, в която изрично е посочено, че ревизията може да се възлага от: 1. органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция; или от 2. изпълнителния директор на Националната агенция за приходите или определен от него заместник изпълнителен директор - за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски.

Това означава, че изпълнителният директор или негов заместник, които са органи по приходите, могат да възлагат ревизия по отношение на данъчно задължени лица на територията на цялата страна, но така цитираната разпоредба не допуска възможност те да делегират правомощията си към конкретни органи по приходите от съответна ТД на НАП. В съдържанието на цитираната разпоредба не се сочи друго лице, различно от изпълнителния директор или негов заместник да има правомощието да възлага ревизии по отношение на всички лица, независимо в коя териториална дирекция е седалището им, а конкретните органи по приходите в съответната ТД на НАП, компетентни да възложат ревизионно производство се определят от териториалния директор на компетентната териториална дирекция. Анализът на цитираната разпоредба сочи, че дадените правомощия в чл. 112, ал. 2, т. 2 от ДОПК са изрична компетентност на изпълнителния директор или негов заместник, предвид което те не могат да бъдат предоставяни другиму.

Следователно в случая, не се установява наличието на предпоставките по чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, а именно необходимост ревизията да бъде извършена от органи по приходите от териториална дирекция, различна от тази по седалището на лицето, предвид което органите по приходите, извършили ревизията и издали ревизионния акт, не са били териториално компетентни да извършат ревизията, нито са били надлежно овластени, тъй като заместник изпълнителния директор не е имал нормативно призната възможност да делегира такива правомощия. Изложеното има за последица нищожност на ревизионния акт, тъй като е издаден от некомпетентни органи по приходите от ТД на НАП-В. Т..

В този смисъл са следните решения на съдебни състави на Първо и Осмо отделение на ВАС: № 4460/10.04.2024 г. по адм. д. № 11074/2023 г., № 2131/22.02.2024 г. по адм. д. № 6767/2023 г., № 2675/06.03.2024 г. по адм. д. № 7618/2023 г., № 26/04.01.2024 г. по адм. д. № 5816/2023 г., № 176/09.01.2024 г. по адм. д. № 6611/2023 г., № 2127/22.02.2024 г. по адм. д. № 6952/2023 г., № 2781/07.03.2024 г. по адм. д. № 7024/2023 г., № 2947/12.03.2024 г. по адм. д. № 8751/2023 г., № 4125/04.04.2024 г. по адм. д. № 9209/2023 г., № 3492/21.03.2024 г. по адм. д. № 9473/2023 г., № 4144/04.04.2024 г. по адм. д. № 9409/2023 г. и цитираната в тях съдебна практика.

В обобщение съдът намира проверяваният РА за невалиден. Същият е издаден от органи по приходите без надлежно учредена териториална и персонална компетентност. Дължимо е прогласяване на неговата нищожност.

Съобразно изхода на делото в полза на жалбоподателя следва да се присъдят разноски

в размер на 50 лв., представляващи заплатена държавна такса. Недължимо е претендираното със списъка по чл. 80 ГПК адвокатско възнаграждение в размер на 3 000,00 лева. За този разход не са представени оправдателни документи. В тази връзка съдът съобразява мотивите към т. 1 от Тълкувателно решение № 6 от 6.11.2013 г. на ВКС по тълк. д. № 6/2012 г., ОСГТК, според което когато възнаграждението е заплатено в брой, този факт следва да бъде отразен в договора за правна помощ, а самият договор да е приложен по делото. В този случай той има характер на разписка, с която се удостоверява, че страната не само е договорила, но и заплатила адвокатското възнаграждение. В случая по делото на л. 115 е приложено пълномощно, в което е посочено договорено възнаграждение в размер на 3000 лв., но липсва отбелязване за изплащането му в брой. Не се установява същото да е заплатено и по банков път от жалбоподателя, поради което разности от този характер и размер не следва да се присъждат.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 5 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – София-град, III отделение, 75-и състав

### **РЕШИ:**

**ОБЯВЯВА ЗА НИЩОЖЕН** Ревизионен акт № Р-22221922000866-091-001 от 12.01.2023 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите - В. Т. – Б. И. Б. на длъжност началник сектор (възложил ревизията) и М. Д. Н. - главен инспектор по приходите (ръководител на ревизията), в частта потвърдена с Решение № 921 от 05.07.2023 г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. при Централно управление на Национална агенция за приходите.

**ОСЪЖДА** Национална агенция за приходите да заплати на „ВАЛ АЛЕКС ТРЕЙД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище в [населено място], Столична община и адрес на управление: [населено място], район Л., [жк], [жилищен адрес] направените по делото разности в размер на 50,00 /петдесет/ лева.

**ИЗПРАЩА** административната преписка на компетентната дирекция – Териториална дирекция на Национална агенция за приходите - С. за възлагане на нова ревизия на „ВАЛ АЛЕКС ТРЕЙД“ ЕООД за установяване на задълженията му по Закона за корпоративното подоходно облагане.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба чрез Административен съд – София-град пред Върховния административен съд на Република България, в 14 - дневен срок от съобщаването му.

Препис от решението да се връчи на страните по реда на чл. 137 АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК.

**СЪДИЯ:**