

РЕШЕНИЕ

№ 1359

гр. София, 02.03.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 75 състав,
в публично заседание на 06.02.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Геновева Йончева

при участието на секретаря Наталия Дринова, като разгледа дело номер **11386** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на член 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба на „ХПП Груп“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], седалище и адрес на управление: [населено място], район О., [улица] посочен адрес за съобщения: [населено място], [улица], представлявано от управителя Х. Б. П., срещу Ревизионен акт (РА) № Р- 22220420008223-091-001 от 30.07.2021 г., издаден от Е. М. С. - орган, възложил ревизията и Р. Т. З. - ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с Решение № 1571 от 11.10.2021г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” (ОДОП) - С. при Централно управление (ЦУ) на Националната агенция за приходите (НАП).
Жалбоподателят оспорва законосъобразността на РА, считайки, че е издаден в противоречие с принципите за обективност и служебно начало, прокламирани в чл. 3 и чл. 5 ДОПК. Излага доводи за неправилно приложение на материалния закон при определянето на допълнителните задължения на дружеството по ЗДДС за данъчни периоди м.03.2017 г., 01.08.2017 – 30.04.2018 г. и 01.07-17.09.2018 г., произтичащи от отказано право на приспадне на данъчен кредит по фактури, издадени от „БИ.СИ.СИ.ХАНДЕЛ“ ООД, „КИСТЕХ“ ЕООД и EUROLINK Е.К. Акцентира, че в хода на ревизията са представени множество доказателства за реално получени и извършени доставки по смисъла на чл. 6 ЗДДС, които били игнорирани от ревизиращите. Конкретно по доставчици: описва механизма на доставката, обективизирана с фактурата от „БИ.СИ.СИ.ХАНДЕЛ“ ООД, за която подчертава, че е

представена справка за стоковия поток, установяваща, че доставчикът - лицензирано млекопреработвателно предприятие, е разполагал с вида и количеството доставена стока. Описва и представените при ревизията доказателства във връзка с издадените фактури за наем на склад от „КИСТЕХ“ ЕООД, като оспорва констатациите на органите по приходите, че „КИСТЕХ“ ЕООД няма потенциал за изпълнение на наемната услуга. Изразява несъгласие с отказаното право на приспадане на данъчен кредит по фактурите за наем на автомобили от EUROLINK Е.К, за които са издадени протоколи в съответствие с изискванията чл. 117 ЗДДС и същите сочат на обективно съществуващи облигационни отношения. Изразява несъгласие с подхода на ревизиращите при преценката за наличие на връзка с икономическата дейност на дружеството. Оспорва и отказаното му право на приспадане на данъчен кредит по фактурите за наем на автомобилите, за които не са издадени протоколи по реда на чл. 117 ЗДДС. Аргументира се, че при наличието на данни фактури, договори и приемателно-предавателни протоколи, неиздаването на протоколи по чл. 117 ЗДДС не е предпоставка за отказване на данъчен кредит. Позовава се на разпоредбите на чл. 73а и § 18, ал. 1 от ПРЗ на ЗДДС. С жалбата се възразява и срещу непризната доставка по фактурата, издадена към „СИБИЛА 2000“ ЕООД. Описвайки представените в хода на ревизията съпътстващи документи, се обосновава теза за наличие на реално извършена доставка на деликатесен продукт. По тези и допълнително изложените в писмени бележки доводи се претендира отмяна на РА в потвърдената от ответника част и присъждане на сторените по делото разноски.

Ответникът – директорът на Дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП, в с.з. чрез юрк. К., оспорва жалбата. Твърди, че не е доказана реалността на спорните доставки.

Софийска градска прокуратура не изпраща представител и не се ангажира със становище по делото.

Административен съд - София-град, III отделение, 75-ти състав, след като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Началото на ревизионното производство е поставено със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22220420008223-020-001/22.12.2020 г., връчена по електронен път на 05.01.2021г., издадена от С. Т. К. на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството на заместник на Е. М. С., упълномощена със Заповед № РД-84-2200-1144/10.12.2020 г. на директора на ТД на НАП С.. Със ЗВР е възложено извършването на ревизия на „ХПП ГРУП“ ЕООД за определяне на задълженията му по ЗДДС за периодите 01.10.2016 - 17.09.2018 г. и по ЗКПО за данък върху дивидентите за периода 05.04.2016 г. - 31.12.2016 г. Определен е ревизиращ екип – Т. Д. И. – главен инспектор по приходите (ръководител на ревизията) и Л. Н. Б. – главен инспектор по приходите, който състав следва да извърши ревизията в срок от три месеца от връчване на ЗВР.

Първоначалната ЗВР е изменена с последващи такива - № Р-22220420008223-020-002/11.03.2021 г. (с която е изменен състава на ревизиращия екип, като за ръководител е определена Р. Т. З.), № Р-22220420008223-020-003/01.04.2021 г. (за удължаване на срока на ревизията до 05.05.2021 г.) и № Р-2222042-020-004/28.04.2021 г. (за ново удължаване – до 04.06.2021 г.). Заповедите за изменение на ЗВР са издадени от Е. М. С. на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С.,

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22220420008223-092-001/28.06.2021 г., издаден от Р. Т. З. – главен инспектор по приходите (ръководител на ревизията) и Л. Н. Б. – главен инспектор по приходите. В РД е направено предложение за установяване на задължения, включени в обхвата на ревизията.

Срещу РД е подадено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 ДОПК, което е не е възприето като основателно.

Ревизията е приключила с процесния РА, издаден от Е. М. С. - орган, възложил ревизията, и Р. Т. З. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, с който след корекции на резултатите по ЗДДС по периоди, в тежест на „ХПП ГРУП“ ЕООД са установени данъчни задължения в общ размер на 131 573,64 лв., от които главница – 96 745,22 лв. и лихви в размер на 34 828,42 лв.

В ревизионното производство са предприети редица процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД, който по силата на чл. 120, ал. 2 ДОПК е неразделна част от издадения РА.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 ДОПК на ревизираното дружество е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице /ИПДПОЗД/ № Р-22220420008223-040-001/20.01.2021 г., касаещи търговската и счетоводна документация на дружеството. В отговор такива са представени.

На основание чл. 45 ДОПК са извършени насрещни проверки на „СИБИЛА 2000“ ЕООД, „КИСТЕХ“ ЕООД и „АГРОМИЛК ПРОТЕИН“ ЕООД, за което са съставени съответните протоколи по реда на ДОПК.

С Протокол №1728654 от 04.06.2021 г. са присъединени издадени на „КИСТЕХ“ ЕООД РД № Р-03001817006475-092-001/23.03.2018 г. и РА № Р-03001817006475-091-001/18.05.2018 г.

Установено е, че „ХПП ГРУП“ ЕООД е с основна дейност търговия на едро с деликатесни продукти. За осъществяване на дейността си е наело складови и хладилни помещения в [населено място] и [населено място], както и офис в [населено място], за които е представило договори за наем. Дейността си е финансирало с получени заеми от „ЧИЙЗ ЛЕНД БЪЛГАРИЯ“ ЕООД и „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД, с които е свързано лице по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК.

През ревизирания период дружеството е наело автомобили от немското дружество EUROLINK Е.К., за което са представени съставените фактури, вкл. договори, приемо-предавателни протоколи, споразумения, доказателства за извършените плащания. Във връзка с получените услуги органите по приходите са посочили, че е приложима разпоредбата на чл. 21, ал. 2 ЗДДС, съгласно която мястото на изпълнение е на територията на страната. При прегледа на документите е установено, че за част от получените услуги в дневниците за покупки и продажби са декларирани протоколи по чл. 117, ал. 1 ЗДДС, като е отбелязано, че протоколите не са представени в хода на ревизията. Фактурите за услуги са отразени в сметка 602 „Разходи за външни услуги“. Установено е още, че дружеството е наело 5 автомобили, като само за лек автомобил М. С 450 4Matic с рег. № S-WD 9999 всички фактури за наем са осчетоводени, съответно са издадени протоколи, които са включени в дневниците за продажби и покупки. За останалите 4 автомобили е установено, че част от фактурите не са осчетоводени, съответно няма издадени протоколи по реда на чл. 117, ал. 1 ЗДДС.

Дружеството е представило, но не е отразило в счетоводството си следните фактури:

1. За М. G 350 BT с рег. № SHA-ZL 999 - № 07091708/07.09.2017 г. с данъчна основа

(ДО) -1 400 евро; № 06101706/06.10.2017 г. с ДО - 1 400 евро; № 07111704/07.11.2017 г. с ДО -1 400 евро и № 07121704/07.12.2017 г. с ДО - 1 400 евро;

2. За М. А. G. с рег. № S-DU 9999; P.: WMX1903781A003376 - № 02101749/02.10.2017 г., № 02111733/02.11.2017 г. и № 01121729/01.12.2017 г. Фактурите са с ДО в размер на 3 500 евро;

3. За М. 500 4x4 2 с рег. номер №: S-LF 9999; P.: WDB4632341X256208 - № 01091745/01.09.2017 г., № 02101746/02.10.2017 г., № 02111731/02.11.2017 г. и № 01121727/01.12.2017 г. Всяка една от фактурите е с данъчна основа в размер на 2 200 евро.

4. За М. S 500 Coupe с рег. № SHA-LD 999; P.: WDD2173821A006119 - № 01091744/01.09.2017 г., № 02101745/02.10.2017 г., № 02111730/02.11.2017 г. и № 01121726/01.12.2017 г., като всяка една от тях е с ДО в размер на 2 070 евро.

Тъй като дружеството не е издало протоколи по реда на чл. 117, ал. 1 ЗДДС за описаните фактури, т. е. не си е самоначислило ДДС, с РА на основание чл. 82, ал. 2 от ЗДДС е начислен ДДС по периоди, както следва: м.09.2017 г. - 2 217,91 лв., м.10.2017 г. - 3 586,99 лв., м.11.2017 г.-3 586,99 ли. и м.12.2017 г. - 3 586,99 лв.

Установено е още, че 5 от протоколите са включени в дневниците след срока, регламентиран в чл. 117, ал. 3 ЗДДС. За установеното просрочие на основание чл. 175 ДОПК е определена лихва в размер на 161,32 лв.

По отношение на доставките, които е извършило ревизираното дружество е установено, че е декларирало единствено продажби към „СИБИЛА 2000“ ЕООД. С цел установяване реалността на декларираните доставки е извършена насрещна проверка на клиента, при която е установено, че по връченото ИПДПОЗЛ са представени: фактура № 6/31.08.2017 г., издадена от „ХПП ГРУП“ ЕООД с предмет на доставка деликатесен продукт 133.830 кг. с ДО в размер на 240 894.00 лв. и ДДС в размер на 48 178.80 лв.; протокол № 4/31.08.2017 г. за деликатесен продукт; стокова разписка № 4/31.08.2017 г.; 4 броя търговски документа за хранителните продукти, че са произведени в съответствие с регламентите на Европейския съюз, касаещи безопасността на храните от животински произход; 7 броя приемо-предавателни протокола, съгласно които стоката е приета [населено място], м. „Батарея“ № 117, Сибила логистичен център; главна книга на сметка „Доставчици“ с контрагент „ХПП ГРУП“ ЕООД; Спогодба от 31.08.2017 г. между „СИБИЛА 2000“ ЕООД, „ХПП ГРУП“ ЕООД и „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД и Споразумение от 16.08.2017 г., сключено между „ХПП ГРУП“ ЕООД, „БИ.СИ.СИ.ХАНДЕЛ“ ООД и „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД. Споразумението е за уреждане на финансови взаимоотношения, като „СИБИЛА 2000“ ЕООД е приело да покрие задълженията на „ХПП ГРУП“ ЕООД към „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД, чийто размер е 273 013,20 лв. Разликата от 16 059.60 лв. остава дължима на „ХПП ГРУП“ ЕООД.

След анализ на представените документите органите по приходите са приели, че „СИБИЛА 2000“ ЕООД не е доказало транспортирането на стоките, вида им, наличието на търговски обекти, водената кореспонденция между страните, както и доплащането по фактурата. По данни от ИС на НАП е установено, че „СИБИЛА 2000“ ЕООД е регистрирано по реда на ЗДДС, считано от 30.10.2000 г., подадена е ГДД по чл. 92 ЗКПО, в която е декларирало основна дейност търговия на едро с мляко и млечни продукти, яйца, хранителни масла и мазнини Процесната фактура е включена в дневника за покупки за съответния отчетен период. Дружеството е имало назначени на трудов договор 41 лица на длъжност склададжия, търговски представител,

сервитьор и др.

За доставката към „СИБИЛА 2000“ ЕООД ревизираното дружество е представило документите, които са представени от клиента му. Освен тях е представило 7 товарителници, съгласно които стоката е превозена от „НИВАНА ДООЕЛ“ по маршрут [населено място] - [населено място]. Във връзка с товарителниците е констатирано, че същите не съдържат конкретни данни за адреса на натоварването на стоката. Отделно от това е установено, че както ревизираното дружество, така и „СИБИЛА 2000“ ЕООД не са представили фактури за транспортни услуги. Плащането по доставката е извършено чрез подписана спогодба за прихващане на задължения. За остатъка в размер на 16 059,60 лв. не са представени доказателства за постъпило плащане. Деликатесният продукт е закупен от „БИ.СИ.СИ.ХАНДЕЛ“ ООД с настоящо наименование „АГРОМИЛК ПРОТЕИН“ ЕООД, на което е извършена насрещна проверка, при която не са представени доказателства за реалност на доставката.

Въз основа на събраните доказателства органите по приходите са достигнали до извода, че между „БИ.СИ.СИ.ХАНДЕЛ“ ООД, „ХПП ГРУП“ ЕООД и „СИБИЛА 2000“ ЕООД не са се развили реални търговски взаимоотношения, а са налице привидни сделки, поради което данъкът по фактурите е начислен неправомерно, но е дължим на основание чл. 85 ЗДДС.

По отношение на получените доставки и приспаднатия данъчен кредит в хода на ревизията е установено, че основните доставчици на дружеството са „КИСТЕХ“ ЕООД, „АГРОМИЛК ПРОТЕИН“ ЕООД /предишно „БИ.СИ.СИ.ХАНДЕЛ“ ООД/ и EUROLINK Е.К.

Ревизираното дружество е приспаднало данъчен кредит в общ размер на 600,00 лв. по 10 фактури, издадени от „КИСТЕХ“ ЕООД с предмет наем и поддръжка.

На „КИСТЕХ“ ЕООД е извършена насрещна проверка, при която е установено, че по връченото ИПДПОЗЛ са представени писмени обяснения, съгласно които всички фирмени документи са иззети от счетоводството му на 04.06.2018 г. от СБОП-Р. с Протокол за претърсване и изземване в неотложни случаи, с последващо съдебно одобрение, а изисканите документи са представени във връзка с връчени ИПДПОЗЛ от 08.11.2018 г. и 20.08.2018 г.

С протокол № П-03001821017997-П.-001/17.02.2021 г. са присъединени документи, представени при извършено предходно контролно производство приключило с ПИНП № П-03001818196982-141-001/30.11.2018 г., както следва: ИПДПОЗЛ изх. №П-03001818196982-040-001/08.11.2018 г.; придружително писмо за представяне на документи № 26757/13.11.2018 г.; оборотна ведомост за периода 01.07.2016 г.-30.11.2016 г.; оборот на сметка 411-К. „ХПП ГРУП“ ЕООД за периодите 01.01.2016 - 31.12.2017 г., Спогодба от 06.10.2017 г. за разплащането с „ХПП ГРУП“ ЕООД; Договор за наем от 23.04.2015 г., сключен за една година, между „ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА“ АД /П. АД/ - наемодател и „КИСТЕХ“ ЕООД - наемател, за поземлен имот с идент. 63427.3.388, с площ 48 143.000 кв.м., ведно с построените в него сгради; масивна двуетажна сграда находяща се в [населено място], обл. П. - обект търговски склад; технологична линия за производство на мляко УХТ и технологично оборудване за млекопреработвателно предприятие, находящи се в [населено място], [улица] /бивше млекопреработвателно предприятие „С. П.“; Договор за наем от 01.06.2016 г. между „ХПП ГРУП“ ЕООД - наемател и „КИСТЕХ“ ЕООД - наемодател на покрито складово хладилно помещение с площ от 140 кв. м.,

находящо се в [населено място], [улица] наемна цена 300 лв. без ДДС; Искане за представяне на информация от трети лица № П-22220418148063-041-001/20.08.2018 г., ведно с представените документи с придружително писмо с вх. №20923/28.08.2018 г., които са налични в досието на ревизираното дружество, приложени към Протокол за извършена проверка по делегация №П-22220418148063-081-001/07.09.2018 г. във връзка с приключило производство с УИН П-22220418148063.

Съгласно дадено обяснение от „КИСТЕХ“ ЕООД помещението, отдадено под наем на „ЕЛЕМАГ“ ЕООД и на „ХПП ГРУП“ ЕООД, е номер 34 в описа на Договора за наем с „ПИБ“ АД. Сградата е на четири етажа, като първият е хладилно складово помещение от 300 кв. м., разделено между двете фирми - 160 кв. м. на „ЕЛЕМАГ“ ЕООД и 140 кв. м. на „ХПП ГРУП“ ЕООД.

Представена е електронна кореспонденция от „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД, с която „КИСТЕХ“ ЕООД е уведомено, че поради преустановяване на дейността на „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД, „ЧИЙЗ ЛЕНД БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, „ХПП ГРУП“ ЕООД и „ЕЛКА 2013“ ЕООД, договорите за наем на складови площи с „ПИБ“ АД са бъдат прекратени, считано от 01.10.2017 г.

Във връзка с договор за наем, сключен с „ПИБ“ АД е установено, че „КИСТЕХ“ ЕООД не е представило анекси за продължаване на срока. При прегледа на договора ревизиращите са констатирани, че отдадените под наем помещения не са описани, поради което не могат да се индивидуализират, вследствие на което не може да се определи точното помещение, отдадено на „ХПП ГРУП“ ЕООД.

По данни от ИС на НАП е установено, че „КИСТЕХ“ ЕООД е декларирало дейност търговия на едро с кашкавал, алуминиеви профили, машини и съоръжения. Няма разкрити обекти. Регистрирано е по ЗДДС на 24.10.2012 г. и deregистрирано, считано от 31.10.2017 г. по реда на чл. 176 ЗДДС. Извършена му е ревизия по ЗДДС за периода 01.04.2016 - 31.08.2017 г., приключила с РА № Р-03001817006475-091-001/18.05.2018 г. с констатции, че не са доказани извършваните доставки към неговите клиенти, а данъкът е дължим на основание чл. 85 ЗДДС. С цитирания РА е установено още, че всички наети от „ПИБ“ АД имоти „КИСТЕХ“ ЕООД е предоставило на „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД, „ЧИЙЗ ЛЕНД БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, „ХПП ГРУП“ ЕООД и „ЕЛКА 2013“ ЕООД, но в същото време е декларирало, че извършва дейност в същите имоти и съхранява стоките си в тях.

От своя страна ревизираното дружество е представило процесните фактури, договора за наем от 01.06.2016 г., чийто срок е до 01.06.2017 г., Спогодбата от 09.10.2017 г. между „ЕЛЕМАГ“ ЕООД, „ХПП ГРУП“ ЕООД и „КИСТЕХ“ ЕООД, хронология на сметка 602. Не е представило аналитичност на сметки от гр. 40 и гр. 60, както и осчетоводяване на плащанията по спогодбата. Разходите за наем са отразени в сметка 602.

След анализ на събраните доказателства органите по приходите са достигнали до извод, че издадените фактури от „КИСТЕХ“ ЕООД не отразяват реални доставки на услуги по смисъла на чл. 9 ЗДДС. Аргументите за това са, че е извършено фиктивно префактуриране, за което е налице предварителна договореност за създаване на привидни отношения, че сделките са действително осъществени. В допълнение е посочено, че документите, създадени между участниците, имат за цел да създадат привидност на една реална сделка, но в действителност страните не желаят настъпването на правните последици от тази сделка.

Установено е, че през м.08.2017 г. „ХПП ГРУП“ ЕООД е приспаднало данъчен кредит

в размер на 45 502,20 лв. по фактура № 11078/16.08.2017 г. с предмет на доставката деликатесен продукт, издадена от „БИ.СИ.СИ.ХАНДЕЛ“ ООД, настоящо наименование „АГРОМИЛК ПРОТЕИН“ ЕООД.

С цел установяване реалността на доставката в хода на ревизията е извършена насрещна проверка на доставчика, при която е установено, че по връченото ИПДПОЗЛ са представени копие от процесната фактура, главна книга 411-клиент „ХПП ГРУП“ ЕООД за периода 01.01. - 31.12.2017 г., оборотна ведомост за м.08.2017 г., Спогодба от 16.08.2017 г. за прихващане на задължения, сключена между ХПП Г.“ ЕООД, „БИ.СИ.СИ.ХАНДЕЛ“ ООД и „МЛЕЧЕН ДОЛ“ ЕООД, приемо-предавателен протокол, аналитичен дневник на сметка 304 - Стоки, партида 021- Деликатес, за периода 01.01.2016 - 31.12.2017 г. и справка за стоковия поток, Договор от 27.06.2014 г. за наети хладилни камери в [населено място], [улица], фактури на предходния доставчик „МЛАДОСТ 2002“ ООД, ведно с приемо-предавателни протоколи и документи за разплащане. Приложена е и декларация за дейността, съгласно която „АГРОМИЛК ПРОТЕИН“ ЕООД е с предмет на дейност изкупуване на мляко, производство и реализация на мляко и млечни продукти, както и търговия на едро с млечни продукти, търговска дейност в страната и чужбина, както и други незабранени от закона дейности.

От страна на ревизираното дружество е представена процесната фактура с предмет на доставка деликатесен продукт - 133830 кг. с ДО в размер на 227 511,00 лв. и ДДС в размер на 45 502,20 лв.; приемо-предавателен протокол от 16.08.2017 г. за предаването на стоката от складова база 2 в складова база 1 на @@104@ [населено място] и Спогодбата от 16.08.2017 г.

Констатирано е, че не са представени транспортни документи, както и данни за лицата, товарили и разтоварили стоката, вследствие на което с РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 45 502,20 лв. на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 6 ЗДДС. Отказът е мотивиран с това, че както от доставчика, така и от ревизираното дружество не са представени доказателства за прехвърляне на собствеността върху стоката. Не са представени доказателства за чия сметка е транспорта. Същите използват едни и същи обекти под наем. Освен това деликатесният продукт е префактуриран на „СИБИЛА 2000“ ЕООД на същата стойност.

По отношение на декларираните услуги по чл. 21, ал. 2 ЗДДС е установено, че протоколите по чл. 117 ЗДДС са издадени на основание фактури на EUROLINK Е.К. във връзка със сключени договори за отдадени под наем леки автомобили, подробно описани в РД. При анализ на извършените осчетоводявания е установено, че протоколите са намерили отражение в сметка 602-Разходи за външни услуги. Органите по приходите са установили, че в счетоводството на „ХПП ГРУП“ ЕООД и в дневниците му за покупки липсват данни за извършени разходи във връзка с експлоатацията на автомобилите, като разходи за закупуване на гориво. Не са представени пътни книжки, от които да са видни изминатите километри и маршрутите. Не е ясно кой управлява автомобилите, предвид, че в дружеството няма назначени лица по трудови и извънтрудови правоотношения. Няма данни наетите автомобили да са преотдадени под наем. Т.е. не са представени доказателства, че автомобилите са използвани за облагаеми доставки.

С оглед установеното с РА на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1 ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 37 913. 74 лв. по

протоколите по чл. 117 от ЗДДС.

РА е обжалван по административен ред, като с Решение № 1571/11.10.2022 г. директора на Дирекция „ОДОП“ С. актът е потвърден в частта на установените резултати по ЗДДС за периодите: 01.03 - 31.03.2017 г., 01.08.2017 30.04.2018 г. и 01.07. - 17.09.2018 г.

Решението на административната инстанция е връчено по електронен път на 13.10.2022 г. Жалбата до съда е депозирана чрез решаващия орган на 19.10.2022 г.

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

Жалбата е подадена срещу годин за обжалване административен акт, от процесуално легитимирано лице и в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК, с оглед на което е процесуално допустима.

Разгледана по същество е основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваването 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.

С оглед цитираната разпоредба първата длъжима от съда проверка е дали обжалваният акт е издаден от органи по приходите, разполагащи с материална и териториална компетентност.

Съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. По аргумент от чл. 113, ал. 1, т. 2 ДОПК ръководител на ревизията е този, който е посочен в заповедта за възлагане, съответно органът, възложил ревизията, е териториалният директор или лицето, на което са делегирани правомощията за това по реда на чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК. В този контекст в Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по т. д. № 10/2016 г. на ВАС изрично е прието, че за да е налице валидно издаден ревизионен акт в общата хипотеза на чл. 119, ал. 2 ДОПК, последният следва да е издаден от две лица: 1. От орган по приходите, определен за ръководител на ревизията със заповедта за възлагането на ревизията и 2. От органа, имащ качеството на "възложил ревизията", определен за това с акт на директора на компетентната териториална дирекция. Или съгласно действащата нормативната уредба възложителят на ревизията е определен по силата на закона и заповедта на териториалния директор - чл. 112, ал. 2, т. 1, във вр. с чл. 119, ал. 2 ДОПК, а ръководителят – въз основа на заповедта за възлагане на ревизия – чл. 113, ал. 1, т. 2 ДОПК.

В конкретния случай началото на ревизионното производство е поставено със ЗВР № Р-22220420008223-020-001/22.12.2020 г. (л. 76-77), издадена от С. Т. К. на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството ѝ на заместник на Е. М. С., съгласно Заповед № РД-84-2200-1144/10.12.2020 г. на директора ТД на НАП С. (л. 34) и предложение вх. № 1963216/10.12.2020 г. на директора на дирекция „Контрол“ (л. 34 гръб) за заместване на отсъстващия титуляр - Е. С. – началник на сектор „Ревизии“ към дирекция „Контрол“. Последната е сред посочените в раздел I от Заповед № РД-01-128/18.02.2016 г. на директора на ТД на НАП служители (л. 35-36, т. 5), овластени с функциите на компетентен орган по 112, ал. 2, т. 1 ДОПК. В същата заповед са определени служителите (органи по приходите), които да изпълняват правомощията на орган по възлагане на ревизии при отсъствие на титуляра, като видно от т. 16, раздел II, Е. М. С. се замества от С. Т. К., която в

случая е и издател на първоначалната ЗВР. Следователно материалната и териториална компетентност на възложителя на ревизията и един от издателите на РА е установена по делото.

Не така стоят нещата обаче по отношение на ръководещият ревизията орган и втори издател на РА.

Със ЗВР № Р-22220420008223-020-001/20.12.2020 г. е определен ревизиращ екип в състав: Т. Д. И. – главен инспектор по приходите (ръководител на ревизията) и Л. Н. Б. – главен инспектор по приходите. Посочен е тримесечен срок за извършване на ревизията, считано от датата на връчване на ЗВР, т.е. до 05.04.2021 г.

На 11.03.2023 г. е издадена ЗИДЗВР с № Р-22220420008223-020-002, с която за ръководител на ревизията е определена Р. Т. З.. Промяната в състава е обусловена от прежде взетото от възложителя на ревизията Решение № Р-22220420008223 за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка (л. 112-113). В него като фактическо основание е посочено, че: „Със Заповед № РД-01-149/05.03.2021 г. на директора на ТД на НАП С., считано от 08.03.2021 г. Т. Д. И. е освободена от функцията на ръководител на екип. Със Заповед № РД-01-152/08.03.2021 г. на директора на ТД на НАП С. в състава на екипа с ръководител екип Р. З. е включена Л. Б.“.

Като правно основание е цитирана разпоредбата на чл. 7, ал. 3 ДОПК, като в резултат на изетата компетентност определената със ЗВР за ръководител на екип Т. И. е заменена с Р. З., която е подписала РД и е един от издателите на РА.

По отношение на това процесуално действие съдът намира следното:

Съгласно чл. 7, ал. 3 ДОПК (ДВ, бр. 105 от 2020 г., в сила от 1.01.2021 г.) определен в закона горестоящ орган може да иземе разглеждането и решаването на конкретен въпрос или преписка от компетентния орган по приходите, съответно от публичния изпълнител, в случаите когато са налице основания за отвод или самоотвод, както и в случаите на трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения или невъзможност, произтичаща от промяна в длъжността на органа по приходите, съответно публичния изпълнител, водеща до отпадане на компетентността, и да възложи правомощията по разглеждането и решаването им на друг орган, съответно публичен изпълнител, равен по степен на този, от когото е изета преписката или въпросът.

Цитираната разпоредба е проявление на принципите на самостоятелност и независимост на органите приходите и следва правилото за неизменност на ревизиращия екип, поради което се прилага по изключение и при доказано наличие на някое от изчерпателно изброените в нея основания за изземване - отвод или самоотвод, трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения или невъзможност, произтичаща от промяна в длъжността, водеща до отпадане на компетентността.

В издаденото Решение № Р-22220420008223 ръководителят на ревизията не е конкретизирал коя от трите хипотези на чл. 7, ал. 3 ДОПК е счел за установена. В мотивната част са цитирани две заповеди на директора на ТД на НАП С. - № РД-01-149/05.03.2021 г. и № РД-01-152/08.03.2021 г., които бяха изискани в хода на съдебното производство, като с определение от 19.12.2022 г. на ответника се указа, че не сочи доказателства за наличие на предпоставките за прилагане на изключението по чл. 7, ал. 3 ДОПК, а оттам и за компетентност на издателите на РА. Заповедите са представени от ответника и приети като доказателства по делото - л. 313 – 316. С

първата - № РД-01-149, считано от 08.03.2021 г. Т. И. е освободена от функцията на ръководител на екип, като от тази функция е освободен и заместникът ѝ И. Г. К.. С втората заповед - № РД-01-152, е утвърдено разпределение на органи по приходи, ръководители екипи „Ревизии“ и началници на сектори „Ревизии“ при Дирекция „Контрол“, като в състава на екипа с ръководител екип Р. З. е включена Л. Б. (посочена в ЗВР № Р-22220420008223-020-001/22.12.2020 г.).

В титулната част на въпросните заповеди е отразено, че се издават на основание чл. 11, ал. 1, т. 1 ЗНАП във връзка Заповед № РД-01-127/26.02.2021 г. на директора на ТД на НАП С. и предложение № 1963-23/05.03.2021 г. от Д. З. – директор на дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С.. Като липсващи по делото, тези документи бяха допълнително изискани. Заповед № РД-01-127 (л. 323-327) съдържа списък на служители, които са определени да изпълняват функциите на ръководител на екип в съответните звена за периода 01.03.2021 г. до 30.09.2021 г., вкл. и техните заместници в случаи на отсъствие през този период. В нея под № 25 фигурира Т. Д. И. – главен инспектор по приходите, ръководител екип в сектор „Ревизии“ към дирекция „Контрол“, която при отсъствие се замества от И. Г. К. – главен инспектор по приходите в сектор „Ревизии“. Във връзка с тази заповед е изготвена докладна записка изх. № 1963-23/05.03.2021 г. (л. 328-329) от директора на дирекция „Контрол“, с която „поради настоящо и предстоящо отсъствие“ на Т. И. е предложено на директора на ТД същата да бъде освободена от задължението да изпълнява функциите на ръководител на екип, като екипът ѝ бъде разформиран, а заместникът ѝ И. К. да бъде освободен да изпълнява функциите на заместник-ръководител на екип. Така издадените заповеди индикират, че в случая правомощието за изземване на компетентност от ръководителя на екипа е упражнено от възложителя в третата хипотеза на чл. 7, ал. 3 ДОПК - „невъзможност, произтичаща от промяна в длъжността, водеща до отпадане на компетентността“, добавена с изменението на ДОПК - ДВ, бр. 105 от 2020 г., в сила от 1.01.2021 г. За да е налице обаче тази хипотеза е необходимо, първо – да има промяна в длъжността, и второ да се установи, че тази промяна води до отпадане на компетентността на приходния орган за извършване на определените действия. Само тогава промяната в длъжността ще бъде основание за изземване на преписката (решение № 12966 от 16.12.2021 г. на ВАС по адм. д. № 5615/2021 г., VIII о.).

При това положение следва да се прецени дали по отношение на определената със ЗВР за ръководител на ревизията Т. И. е налице промяна в длъжността, която промяна да е довела до отпадане на компетентността, респ. до отпадане на функцията ѝ на ръководител на екип.

Видно от Заповед № 14.14/30.12.2009 г. на директора на ТД на НАП С. (л. 333) Т. Д. И. изпълнява длъжността „главен инспектор по приходите“ в отдел „Ревизии“, дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С., считано от 01.01.2010 г. На служителя е връчена длъжностна характеристика (л. 334-337) за длъжността „инспектор по приходите, старши инспектор по приходите, главен инспектор по приходите, изпълняващ функциите на ръководител „Ревизии““, в която е отразено, че част от компетенциите на служителя е да организира, координира и контролира дейността на екипа, който ръководи. Няма данни за настъпили промени в служебното правоотношение на И., а единствено са представени вътрешни заповеди за разпределение на служителите в приходната администрация, съгласно които същата е изключена от списъка от служители, на които се възлага ръководството на ревизиите, респ. „отнета“ ѝ е

функцията „ръководител на екип“, без да е налице промяна в заеманата от нея длъжност и трудови задължения, извод за което следва и от връчената ѝ едва на 08.11.2022 г. нова длъжностна характеристика, в която вече са премахнати възложените ѝ и изпълнявани до момента отговорности във връзка с ръководството на ревизии. С тези заповеди обаче териториалният директор упражнява едно организационно - управленско правомощие. С тях той нито учредява, нито отнема компетентност, т.к. компетентността на ръководителя на ревизията, а оттам функцията по ръководство на ревизиращия екип следва и е нормативно определена от разпоредбата на чл. 113, ал. 6 ДОПК. Нормата посочва, че ръководителят на ревизията е орган по приходите сред посочените в чл. 7, ал. 1, т. 4 ЗНАП, а именно: 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".

По делото липсват доказателства, че Т. И. е преназначена или заема друга длъжност, при което да е загубила качеството „орган по приходите“ по смисъла на чл. 7, ал. 1, т. 4 ЗНАП. В тази връзка следва да се отбележи, че за разлика от възложителя на ревизията, който черпи материална компетентност от нормата на чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК и впоследствие по косвен път придобива персонална компетентност от акта на директора на ТД за конкретизация на титуляря на правомощието за издаване на ЗВР, то за ръководителя на екип не е предвиден подобен начин на учредяване на компетентност (първично определена от закона и персонално придобита с акт на директора на ТД). ДОПК и ЗНАП не предвиждат за ръководещия ревизията орган да се издава заповед, аналогична с тази по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК, поради което представените в настоящото производство заповеди за разпределения са нищо друго, освен вътрешно-организационни по чл. 11, ал. 1, т. 1 ЗНАП. Да се приеме, че тези заповеди отнемат компетентността на определения със ЗВР ръководител на ревизията, означава да се пренебрегне изключителността на правомощието по чл. 7, ал. 3 ДОПК, което може да бъде осъществено при точно и стриктно приложение на законовия текст. В ДОПК е изрично уреден принципът "обективност", според който органите по приходите и публичните изпълнители са длъжни да установяват безпристрастно фактите и обстоятелствата от значение за правата, задълженията и отговорността на задължените лица в производствата по този кодекс (чл. 3, ал. 1 ДОПК). Пряко приложение на този принцип е правилото за неизменност на състава от органи по приходите, които са снабдени с конкретните правомощия за извършването на отделното ревизионно производство и постановяването на крайният акт, с който това производство приключва. Процесуална гаранция за спазването на тези принципи е стриктното тълкуване на изключително правило по чл. 7, ал. 3 ДОПК, защото едва ли с допълнението му със ЗИД на ДОПК (ДВ, бр. 105 от 2020 г.) законодателят е искал да въведе подобен на приложения от ответника облекчен процесуален способ за промяна на членовете от състава на ревизията.

Прави впечатление и друго. Заповед № РД-01-149, с която И. е освободена от изпълнението на функциите ръководител на екип е фактически обоснована от предложението на директора на дирекция „Контрол“ във връзка с „настоящо и продължително отсъствие“ на служителката Т. И.. С разпореждане на съда, за доказване на предпоставките за приложение на чл. 7, ал. 3 ДОПК, от ответника бяха изискани освен доказателства, установяващи промяна в длъжността на Т. И., но и

болнични листи и доказателства за нейното отсъствие за периода на възложената на „ХПП ГРУП“ ЕООД ревизия. В тази връзка е представен само един болничен лист за временна нетрудоспособност № E20211606064 за времето от 12.07.2021 г. – до 22.08.2021 г., т.е. за период, извън темпоралните граници на ревизионното производство (с първоначалната ЗВР е определен срок на ревизията до 05.04.2021, впоследствие удължен до 05.05.2021 г.). Това обстоятелство поставя под основателно съмнение достоверността на твърдението за „настоящо и предстоящо отсъствие“ на служителя, което на практика е обусловило извършеното изземване на компетентност. Освен това, дори и служителят да е отсъствал, същият е имал заместник, на който, вместо да се възложат функциите, също са му отнети, за да бъдат прехвърлени на служителя Р. З.. Тук отново следва да се акцентира, че нормата на чл. 7, ал. 3 ДОПК е специална и допуска изземване на компетентност само в строго определени случаи и служи като гаранция, че ревизионните актове се издават при условията на обективност, безпристрастност и законосъобразност.

След като решението за изземване на конкретната преписка от първоначално определения ръководител на ревизията е издадено без да са налице основанията за изземване, посочени в текста на закона, то следва да се приеме, че органът по приходите, подписал РА в качеството ръководител на ревизията въз основа решението за изземване на правомощия, не притежава съответната материална компетентност. Актът при липса на компетентност на издалия го орган е нищожен. С оглед предвидената в закона съвместна компетентност на издателите на РА, опорочаването на участието дори и на единия от тях влече нищожност на ревизионния акт като цяло. Съгласно разпоредбата на чл. 160, ал. 5 ДОПК (ДВ, бр. 105 от 2020 г., в сила от 01.01.2021 г.) при обявяване на ревизионен акт за нищожен от съда се прилага чл. 173, ал. 2 АПК. В чл. 173, ал. 2 АПК е предвидено, че извън случаите по ал. 1, както и когато актът е нищожен поради некомпетентност или естеството му не позволява решаването на въпроса по същество, съдът изпраща преписката на съответния компетентен административен орган със задължителни указания по тълкуването и прилагането на закона. Визираната разпоредба на чл. 160, ал. 5 ДОПК е процесуална и поради липсата на изрична преходна разпоредба в ДОПК, следва да бъде приложена от деня на влизането ѝ в сила - 01.01.2021 г. спрямо всички висящи спорове. Предвид това административната преписка следва да бъде изпратена на органа, възложил ревизията на жалбоподателя – Е. С. на длъжност началник сектор "Ревизии", Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. за извършване на нова ревизия от компетентни органи.

Констатираната нищожност на РА предполага и на жалбоподателя да се присъдят поисканите и осъществени в съдебното производство разноски, които съгласно представените разходо-оправдателни документи възлизат на 850.00 (осемстотин и петдесет) лева.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 5 ДОПК, вр. чл. 173, ал. 2 АПК, Административен съд – София-град, III отделение, 75 състав,

РЕШИ:

ОБЯВЯВА ЗА НИЩОЖЕН Ревизионен акт № Р- 22220420008223-091-001 от 30.07.2021 г., издаден от Е. М. С. - орган, възложил ревизията и Р. Т. З. - ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с Решение № 1571 от 11.10.2021г. на директора на

Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” - С. при Централно управление на Националната агенция за приходите.

ИЗПРАЩА административната преписката на началник сектор "Ревизии" при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите С., който следва да съобрази съдържащите се в мотивите на настоящия съдебен акт задължителни указания по тълкуването и прилагането на закона.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на „ХПП Груп“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], седалище и адрес на управление: [населено място], район О., [улица], сумата от 850,00 /осемстотин и петдесет лева/ лева – разноси по делото.

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 на страните.

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

СЪДИЯ: