

РЕШЕНИЕ

№ 38382

гр. София, 18.11.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 6 състав, в
публично заседание на 16.06.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Боряна Бороджиева

при участието на секретаря Елеонора М Стоянова, като разгледа дело номер **4460** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на "ИВТ Дивелъпмънт" ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от И. В. Т., чрез адв. М. А. от САК, срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221723011-091-001/23.01.2024 г., издаден от Ц. М. П. на длъжност началник сектор, възложил ревизията и Р. А. К. - ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение № 457/05.04.2024г. на директора на Дирекция "ОДОП"-С..

В жалбата са изложени подробни аргументи за незаконосъобразност на ревизионния акт, поради противоречие на правните изводи на ревизиращите органи с материалния закон и необоснованост, както и поради допуснати нарушения на административнопроизводствените правила. Оспорен е изводът на органите по приходите за нереално изпълнение на процесните доставки, като се твърди, че от представените в хода на ревизионното производство писмени документи се установява по несъмнен начин, че по отношение на доставките са налице всички предпоставки за възникване и признаване право на данъчен кредит. Изложени са подробни доводи за реалност на доставките, а отделно на това, жалбоподателят се позовава на практика на Съда на ЕС, за да обоснове твърдението си за неотнositимост на наличието или липсата на доказателства за кадрови и технически потенциал на доставчика към възникването на правото на данъчен кредит на получателя. Посочва се, че ЗДДС не предвижда възможност правото на данъчен кредит да бъде обвързано с поведението на доставчика. Иска се отмяна на РА в частта, в която е потвърден с решението на директора на Дирекция „ОДОП“.

В съдебното производство жалбоподателят се представлява от адв. А., която моли съда да отмени обжалвания РА по аргументи, изложени в жалбата. Алтернативно прави искане обжалваният акт да бъде обявен за нищожен, тъй като органът, възложил ревизията, не е органът, издал РА. В тази връзка излага аргументи, според които липсват писмени доказателства /болничен лист/, налагащи издаването на заповедта за възлагане на ревизия от И. К. А., вместо от Ц. М. П.. Подробни доводи за нищожността на РА са изложени в представените писмени бележки. Претендира присъждане на разносните съгласно представен списък.

Ответникът – директор на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуален представител юрк. Т., изразява становище за неоснователност на жалбата по аргументи, изложени в решението, потвърждаващо РА в обжалваните му части. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София- град, 6-ти състав, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

От фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221723003011-020-001 от 19.05.2023 г. /л.75/ е възложено извършване на ревизия "ИВТ Дивелъпмънт" ЕООД, ЕИК[ЕИК], за установяване на задължения за данък по ЗДДС за периода от 01.06.2022 г. до 28.02.2023 г. Заповедта е връчена на 22.05.2023 г. по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК. ЗВР е издадена от И. К. А., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т., в качеството ѝ на заместник на Ц. М. П., което обстоятелство е вписано в ЗВР. Със Заповед за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ № Р-22221723003011-020-002 от 28.07.2023 г., връчена електронно на 07.08.2023 г. към предмета на ревизията е добавено и установяване на корпоративен данък за периода от 01.01.2022 г. до 31.12.2022 г., с посочен срок за извършване на ревизията до 22.08.2023 г. Със ЗИЗВР № Р22221723003011-020-003/21.08.2023 г., срокът на ревизията е удължен до 20.10.2023 г. Заповедите за изменение на заповедта за възлагане на ревизия са издадени от Ц. М. П. на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП В. Т., оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед № 1270 от 15.11.2021 г. на директора на ТД на НАП В. Т. /л.15/, както и на осн. чл.12, ал.6 от ДОПК за орган на приходите, за когото не се прилагат правилата на чл.7, ал.1 и чл.8 от ДОПК със Заповед от 2023 г. на зам. изпълнителния директор на НАП /л.17/, оправомощен със Заповед № ЗЦУ-ОПР-22/22.08.2022 г. на изпълнителния директор на НАП /л.14/.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221723003011-092-001 от 14.12.2023г. /л.81/, връчен електронно на 28.12.2023г. Срещу установяванията в РД не е подадено възражение от ревизираното дружество по реда на чл.117 от ДОПК.

Ревизията е приключила с обжалвания в настоящото производство Ревизионен акт /РА/ № Р-22221723003011-091-001 от 23.01.2024 г., издаден от Ц. М. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП В. Т., от чието име е посочено, че е възложена ревизията в условията на заместване, и от Р. А. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, връчен по електронен път на 05.02.2024 г. С РА са установени допълнителни задължения на ревизираното дружество за ДДС в размер на 161 172.33 лв. и за корпоративен данък в размер на 20 580.00 лева. На основание чл.175 от ДОПК, вр. с чл.1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ/ са начислени лихви в общ размер на 24 205.73 лв.

В хода на ревизията е установено, че дейността на "ИВТ Дивелъпмънт" ЕООД е търговия на едро с материали и съоръжения за електроенергийна инфраструктура и структурно окабеляване;

доставка, монтаж, ремонт и поддръжка на електрооборудване, фотоволтаични и соларни системи; управление на проекти и техническа помощ в управлението на проекти, технически одит в проектирането и строителството; пред инвестиционни проучвания, обследване, сертифициране, проектиране, авторски надзор, строителство и ремонт на промишлени и жилищни обекти на енергийната инфраструктура и обекти за обществено обслужване.

На осн. чл.37, ал.3, чл.53 и чл.56, ал.1 от ДОПК са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице, описани в РД.

На осн. чл.45 от ДОПК органите по приходите са извършили насрещни проверки на други задължени лица – преки доставчици на ревизираното дружество.

С протокол № Р-22221723003011-ППД-001/21.08.2023 г. и № Р -22221723003011-ППД-002/14.09.2023 г. са приобщени документи, събрани по реда на ДОПК.

Видно от протокол № 1787540/16.10.2023 г., е извършено посещение на адреса на "ИВТ Дивелъпмънт" ЕООД, където са прегледани счетоводните документи, регистри и справки на дружеството и е проведен разговор с управителя му.

След анализ на събраните доказателства, органите по приходите са намерили следните основания за корекция на декларираните от дружеството резултати:

По ЗДДС:

1. По отношение на упражненото право на приспадане на данъчен кредит в размер на 50 550.00 лева по фактура № [ЕГН]/19.12.2022 г., издадена от „КАНЕКТА БЕ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с предмет на договора „изпълнение на СМР“ от 01.10.2022 г., в хода на насрещна проверка, от управителя са представени писмени обяснения, в които е посочил, че дружеството е изпълнило услуги по договор за СМР на обект за доизграждане на водопроводна мрежи в [населено място], общ. Ч. – клон 1, Клон 2, Клон 3, Клон 4, като за изпълнението му са ангажирани работници, наети по граждански договори. Представени са аналитичен регистър на сметка 411 за м. 12.2022 г. за осчетоводяване на фактурата, договор за изпълнение на СМЕ, Приложение № 1 към договора, протокол за извършени СМР и банкови извлечения. След проверка в ИС на НАП е установено, че „КАНЕКТА БЕ“ ЕООД не е разполагало с наето по трудови или приравнени на тях правоотношения с лица. Не са представени справки по чл.73, ал.1 от ЗДДФЛ за изплатени доходи по извънтрудови правоотношения за 2022 г. Горните установявания довели ревизионните органи до извод, че услугата от 01.10.2022 г., отразена в цитираната фактура не е извършена от доставчика „КАНЕКТА БЕ“ ЕООД.

2. По отношение на упражненото право на приспадане на данъчен кредит в размер на 69 160.00 лева по фактура № [ЕГН]/16.12.2022 г., издадена от „МАРИ –С75“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с предмет по договора „Управление и контрол на извършени строително-монтажни работи на строителни обекти на възложителя ("ИВТ Дивелъпмънт" ЕООД). При извършената насрещна проверка на доставчика, управителят е представил писмени обяснения, в които е посочил, че дружеството е изпълнявало дейност по управление и контрол на строителни процеси на обекти на "ИВТ Дивелъпмънт" ЕООД, като за тази дейност бил нает Г. К. Г. с ЕГН [ЕГН]. От управителя на „МАРИ –С75“ ЕООД са представени рамков договор от 02.05.2022 г., допълнителни споразумения и протоколи, граждански договор за извършена работа № 001 от 01.12.2022 г. между „МАРИ –С75“ ЕООД като възложител и Г. К. Г. като изпълнител, за управление на пет броя строителни обекти в [населено място], [населено място], [населено място], [населено място], общ. Ч. и [населено място], протокол от 12.12.2022 г., 13.12.2022 г., 15.12.2022 г. за приемане на извършената работа по граждански договор, диплома за висше образование на Г. К. Г. със специалност „транспортно строителство“, квалификация „строителен инженер“, банкови извлечения и хронология на регистър на сметка 503 за частични плащания. При извършена

на срещна проверка на Г. Г. не са представени изисканите от ревизионните органи документи и писмени обяснения. При извършена проверка в ИС на НАП е установено, че за процесния период „МАРИ –С75“ ЕООД няма назначени лица по трудови правоотношения, не са подавани справки по реда на чл.73 от ЗДДФЛ за изплатени възнаграждения. Горните установявания довели ревизионните органи до извод, че извършените услуги по договор от 02.05.2022 г. не са извършени от „МАРИ –С75“ ЕООД, а от друго лица.

3. По отношение на упражненото право на приспадане на данъчен кредит в размер на 410160.00 лева по фактура № 42/30.06.2022 г., издадена от „АЙ-СИ-СИ-РОС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с предмет доставка на соларни панели са представени приемо-предавателен протокол, регистър на сметка 401 „Доставчици“ и кореспонденциите със сметки 304 „Стоки“, 402 „Доставчици по аванси“, 602 „Разходи за външни услуги“. При извършената срещна проверка на доставчика е представена главната книга, приемо-предавателен протокол, договор за доставка на соларни панели. Установено е, че доставчикът е отразил фактурата в отчетните регистри по ЗДС за съответните периоди. След проверка в ИС на НАП е установено, че за периода 01.12.2021 г. -30.09.2022 г. е извършена ревизия на „АЙ-СИ-СИ-РОС“ ЕООД, приключила с РА, като по процесната фактура не е установена реалност на доставката към "ИВТ Дивелъпмънт" ЕООД.

Въз основа на горните установявания, органите по приходите са приели, че е налице липса на годни доказателства за реално осъществени доставки на осн. чл.68, ал.1, т.1 ил.69, ал.1, т.1 от ЗДДС и са отказали данъчен кредит по фактурите от „КАНЕКТА БЕ“ ЕООД, „МАРИ –С75“ ЕООД и „АЙ-СИ-СИ-РОС“ ЕООД.

Относно правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 302.33 лв. по три фактури от „ЕКОТОЙ-СЕРВИЗ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], е установено, че ревизираното дружество е отразило в дневниците си за покупки и справките -декларации за данъчни периоди м.12.2022 г. и м.01.2023 г. фактурите за покупки два пъти в различни данъчни периоди, поради което и на осн. чл.71, т.1 от ЗДДС е отказано правото на данъчен кредит по фактурите, издадени от „ЕКОТОЙ-СЕРВИЗ“ ЕООД.

По ЗКПО

Предвид констатациите за липса на реални доставки за целите на ЗДДС, ревизиращият екип е приел, че ревизираното лице неоснователно е осчетоводило по сметка 304 „Стоки“ разходи за покупка на стоки по фактура, издадена от АЙ-СИ-СИ-РОС“ ЕООД, поради което и на осн. чл.16, ал.1 и ал.2, т.4 от ЗКПО финансовият резултат за 2022 г. е увеличен със сумата 205 800.00 лв., представляваща данъчна основа по фактура № 42/30.06.2022 г., издадена от АЙ-СИ-СИ-РОС“ ЕООД. Въз основа на извършените преобразувания са установени допълнителни задължения за корпоративен данък в размер на общо 20 580.00 лева и следващите се лихви в размер на 1440.14 лева.

Срещу горните установявания, обективирани в обжалвания РА № Р-22221723003011-091-001 от 23.01.2024 г., от ревизираното лице е подадена жалба по реда на чл. 152 ДОПК е с вх. № 53-06-1496 от 12.02.2024 г. по регистъра на ТД на НАП С. и с вх. №23-22-254 от 16.02.2024 г. по регистъра на дирекция ОДОП С..

С решение № 457/05.04.2024 г. на директора на дирекция „ОДОП“ – С., издадено в срока по чл. 155, ал. 1 ДОПК, след като е прието, че ЗВР е издадена от компетентен орган – И. К. А., съгласно Заповед № 1270/15.11.2021 г. на директора на ТД на НАП В. Т., поради отсъствието на титуляра Ц. М. П. по болест с цитиран в решението болничен лист № Е20231503725, ревизионният акт е отменен в оспорената част относно установения резултата за корпоративен данък по реда на ЗКПО за 2022 г., както и в частта с установения резултат по ЗДДС за данъчен период м. 06.2022 г., ведно със съответните лихви, и е потвърден в оспорените части по ЗДДС за данъчни периоди

м.07.2022 г., м.12.2022 г. и м.01.2023 г., ведно със съответните лихви. По отношение на останалите изследвани данъчни периоди, производството е прекратено на осн. чл.88, ал.1, т.3 от АПК, поради липса на правен интерес.

При така установената фактическа обстановка съдът стигна до следните правни изводи:

Жалбата до АССГ е подадена в срока по чл.156, ал. 1 ДОПК и от надлежна страна, след изчерпване на административния ред за обжалване, поради което е процесуално допустима.

Разгледана по същество жалбата е основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му.

Жалбоподателят навежда доводи за нищожност на оспорения РА, тъй като производството по издаването му е опорочено при издаването на заповедта за възлагане на ревизия, която е издадена от некомпетентен орган, при липса на доказателства за необходимост от заместване на определения орган по приходите, на когото е възложено извършване на ревизията на "ИВТ Дивелъпмънт" ЕООД.

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

В случая, не се доказва, независимо от разпределената доказателствена тежест на страните, че административната преписка е в цялост, относно изпълнение на законовите изисквания при издаването на акта, в т.ч. и относно компетентността на органа, издал ЗВР.

По делото, страната, която носи доказателствената тежест за удостоверяване компетентността на органите по приходите, издали процесния РА, както и законовите изисквания при издаването му, съгласно чл. 170, ал. 1 от АПК във вр. с §2 от ДР на ДОПК, а именно директорът на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП – С. не е представил доказателства за отсъствие/обективна невъзможност за изпълнение на служебните задължения на Ц. М. П. – началник сектор "Ревизии" в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП –В. Т.. С представената по делото Заповед № 1270/15.11.2021 г., издадена от директора на ТД на НАП В. Т. /л.15/, се определят органите по приходите, компетентни по чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК да издават заповеди за възлагане на ревизия. Видно от т.12 на същата, като такъв орган е определена Ц. М. П. –началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП В. Т., като е посочено, че при законоустановено отсъствие, същата следва да бъде заместена от И. К. А. – началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП В. Т. – издател на процесната ЗВР. Между страните не е спорно, а и видно от т.3 на Заповед от 2023 г. на зам. изпълнителния директор на НАП, оправомощена със Заповед № ЗЦУ-ОПР-22/22.08.2022 г. на изпълнителния директор на НАП /л.14/, Ц. М. П. и И. К. А. са органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл.7, ал.1 и чл.8 от ДОПК.

Не се доказва по делото, при условията на пълно и главно доказване, именно законоустановено

отсъствие на Ц. М. П. – началник сектор "Ревизии" в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП –В. Т. към датата на издаване на ЗВР – 19.05.2023 .

В решението, е посочено отсъствие на титуляра по болест и посочен болничен лист, но същият не е представен. Съдът е дал изрично такива указания, а жалбоподателят е поддържал като възражение именно непредставянето на болничен лист. Въпреки това, освен цитираните по горе заповеди, болничният лист не е представен и съответно не е доказано основанието И. К. А. да замества (допуска се само при законоустановено отсъствие) Ц. М. П. при първоначалното възлагане на ревизията, в която впоследствие е участвала и в издаването на РА, така както изисква приложената Заповед № 1270/15.11.2021г., раздел III, т.12.

Трайната съдебна практика приема, че за да е изпълнен фактическия състав на "заместването" следва да са налице кумулативно следните предпоставки:

1. Изрична писмена заповед, издадена от съответния компетентен, според спецификата на случая, административен орган, с която да е определено лицето, което ще изпълнява функциите на отсъстващия титуляр на длъжността,
2. Доказателства за отсъствие/обективна невъзможност за изпълнение на възложените функции, на титуляря на длъжността, съобразно и Тълкувателно решение № 4 от 22.04.2004 г. на ВАС по д. № ТР-4/2002 г.

По делото не са представени такива доказателства, конкретно цитирания в решението на директора на дирекция „ОДОП“ болничен лист № Е20231503725, въпреки указанията на съда и при възраженията на жалбоподателя.

Вече се посочи, че доказателствената тежест за установяване компетентността на органите по приходите, възложили и извършили процесната ревизия, е изцяло на ответника по делото. А такива доказателства в конкретния случай не са представени по отношение на извършеното заместване на един орган по приходите с друг, от което може да бъде изведен и обоснован извод, в съответствие с приложимия закон - ДОПК, че процесната ревизия е извършена в противоречие с нормите на ДОПК, установяващи реда и начина на възлагане на ревизия и определяне на органите по приходите, които ще извършват ревизията, както и ще съставят и подписват РА.

Изводът, който следва да направи съда при тази липса на доказателства за заместването при първоначалното възлагане на ревизията и при служебното начало, и при изричните възражения на жалбоподателя, и след като е дал изрични указания, е за нищожност на РА. Производството по издаване на процесния РА № Р-22221723011-091-001/23.01.2024 г. е започнало с акт, издаден от некомпетентен орган по чл. 119, ал. 2 от ДОПК, което опорочава процедурата и води до нищожност на крайния акт, който пък е издаден не от лицето възложило ревизията, което да е било замествано при възлагането на законоустановено основание. Липсата на доказана материална компетентност на органа, издал ЗВР, който не е надлежен заместник на органа, издал впоследствие РА, е съществен порок, водещ до нищожност на акта. Нищожността следва да бъде обявена с решението на съда, тъй като преценката за това е част от предметните предели на съдебната проверка - чл. 172, ал. 2 от АПК.

Съгласно разпоредбата на чл.160, ал. 5 от ДОПК при обявяване на ревизионен акт за нищожен от съда се прилага чл. 173, ал. 2 от АПК. В чл. 173, ал. 2 от АПК е предвидено, че извън случаите по ал. 1, както и когато актът е нищожен поради некомпетентност или естеството му не позволява решаването на въпроса по същество, съдът изпраща преписката на съответния компетентен административен орган със задължителни указания по тълкуването и прилагането на закона. Въз основа на горното административната преписка следва да бъде изпратена на компетентния орган по приходите – директора на компетентната ТД на НАП, в случая предвид седалището на жалбоподателя в [населено място], относно възлагане на нова ревизия и издаване на валиден РА.

При този изход на спора на жалбоподателя се дължат разноси, които са претендирани съевременно и са представени доказателства, че са направени. Жалбоподателят ги претендира 16 000 лв. за адвокатско възнаграждение и 50 лв. държавна такса. Видно от приложения договор от тази сума за съдебното обжалване пред АССГ от цялата сума 16 000 лв. са уговорени 14 500 лв., които подлежат на присъждане пред съда. Съдът намери, че този размер е прекомерен и следва да го намали до 12 000 лв. по аргумент от чл.161, ал.2 от ДОПК и 50 лв. държавна такса или общо 12 050 лв.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 от ДОПК, Административен съд София – град, 6-ти състав,

Р Е Ш И :

ОБЯВЯВА ЗА НИЩОЖЕН Ревизионен акт № Р-22221723011-091-001/23.01.2024 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-В. Т., в частта потвърдена с Решение № 457/05.04.2024г. на директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП – С. относно установените на "ИВТ Дивелъпмънт" ЕООД, ЕИК[ЕИК], задължения по ЗДДС за данъчни периоди м.07.2022 г., м.12.2022 г. и м.01.2023 г., ведно със съответните лихви.

ИЗПРАЩА на основание чл. 173, ал.2 от АПК, вр. чл. 160, ал. 5 от ДОПК, делото като преписка на директора на ТД на НАП– С..

ОСЪЖДА Директора на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП да заплати на "ИВТ Дивелъпмънт" ЕООД, ЕИК[ЕИК], сумата от 12 050.00 лв. /дванадесет хиляди и петдесет лева/, представляващи съдебни разноси.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд на РБ, в 14-дневен срок от съобщаването.

Съдия: