

# РЕШЕНИЕ

№ 2750

гр. София, 21.04.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 54 състав,**  
в публично заседание на 23.02.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Атанас Николов**

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **7369** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е образувано по жалба на „АЙ ДИ ЕЛ ГРУП“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт (РА) №Р-22221520007661-091-001/ 16.03.2022г., издаден от Е. М. С. - орган, възложил ревизията и Р. Т. З. - ръководител на ревизията в частта, в която е потвърден с Решение № 856/03.06.2022 г., издадено от директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, относно установения резултат за данъчни периоди от 01.09.2018 г. до 31.10.2018 г., м. 12.2018 г., от 01.02.2019 г. до 30.04.2019 г., от 01.06.2019 г., от 01.01.2020 г. до 30.04.2020 г. и от 01.06.2020 г. до 30.10.2020 г. за установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) в размер на 291 196,37 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 68 272,55 лв. В жалбата се навеждат доводи, че ревизионният акт е незаконосъобразен, тъй като е издаден при съществено нарушение на процесуалните разпоредби на ДОПК и в противоречие с материалноправните норми на ЗДДС. С тези аргументи се прави искане за отмяна на ревизионния акт, потвърден с Решение № 856/03.06.2022 г., издадено от директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят, редовно уведомен, се представлява в открито съдебно заседание от адв. М., която поддържа жалбата. Претендира присъждане на разноски в производството. Представя списък на разноските по чл.80 от ГПК.

Ответникът - директорът на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, счита жалбата за неоснователна. Претендира

присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение, платено на процесуалния представител на жалбоподателя.

СГП, уведомена, не изразява становище по основателността на жалбата.

От фактическа страна.

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221520007661-020-001/08.12.2020 г., издадена от Е. М. С., на длъжност началник сектор в ТД на НАП С., оправомощена да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК със Заповед №РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършване на ревизия на „АЙ ДИ ЕЛ ГРУП“ ЕООД за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.09.2018 г. до 31.10.2020 г. Със Заповеди за изменение на ЗВР №Р-22221520007661-020-002/ 05.03.2021 г. и №Р-22221520007661-020-003/11.03.2021 г. е изменен съставът на ревизиращия екип. Срокът за извършване на ревизията е продължен до 14.05.2021 г. със Заповеди за изменение на ЗВР №Р-22221520007661-020- 004/ 15.03.2021 г. и №Р-22221520007661-020-005/ 13.04.2021 г. Всички последващи заповеди са издадени от органа, издал първоначалната ЗВР.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22221520007661-092-001/ 17.02.2022 г., връчен по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК на 17.02.2022 г. Дружеството не е упражнило правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и срещу издадения РД не е подало писмено възражение.

Ревизията приключва с РА №Р-22221520007661-091-001/ 16.03.2022 г., издаден от Е. М. С., на длъжност началник сектор в ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и Р. Т. З., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. Актът е връчен на дружеството по електронен път на 16.03.2022 г.

В хода на ревизията е констатирано, че през ревизираните периоди „АЙ ДИ ЕЛ ГРУП“ ЕООД е извършвало строително-монтажни дейности на обекти на територията на страната. Разполагало е с кадрова и материално - техническа обезпеченост за осъществяване на дейността си.

С цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за определяне данъчните задължения и обезпечаване на необходимите доказателства, от ревизиращите органи са извършени редица процесуални действия, подробно описани в констативната част на изготвения РД, който представлява неразделна част от РА по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на дружеството е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) №Р- 22221520007661-040-001/ 15.12.2020 г. В отговор са ангажирани документи с придружително писмо с вх. №53-00-3304/ 23.12.2020 г..

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на други задължени лица - доставчици на ревизирания субект. Резултатите от тях, обективирани в протоколи за извършени насрещни проверки (ПИНП), са подробно описани в РД.

В хода на извършена насрещна проверка на доставчика „АТИНАИС“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] е констатирано, че дружеството е deregистрирано поради установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС, считано от 19.01.2019 г. Връчено е ИПДПОЗЛ

№П-222214202093 83- 040-001/09.02.2021 г., с което са изискани копия на договори, анекси, споразумения, анализи, отчети, доклади, приемо-предавателни протоколи за извършени услуги, търговска документация, свързана с издадените фактури, документи, доказващи плащане по доставките, хронологични и аналитични извлечения на счетоводните сметки, доказателства за закупени и превъзлагане на услугите и т.н. В отговор от доставчика са ангажирани копия на 27 фактури, протоколи акт образец 19 и договор №15/23.04.2018 г. за изпълнение на строително-монтажни работи /СМР/. Не са представени доказателства за получено плащане, документи за осчетоводяването на сделките, документи за притежавана материално-техническа обезпеченост, нито информация за това за чия сметка са вложените в СМР материали и как са транспортирани.

От ревизираното лице са представени копия на фактурите, издадени от „АТИНАИС“ ЕООД, придружени с протоколи акт образец 19, вносни бележки за внесени парични средства в банка, регистри за осчетоводяване на фактурите.

Както от жалбоподателя, така и от сочения като доставчик не са ангажирани доказателства за водена кореспонденция и такива за закупуване и транспортиране на строителните материали, посочени в протоколите акт образец 19 - предмет на изпълнение по договора за поръчка.

С цел установяване на кадровата и техническа обезпеченост на „АТИНАИС“ ЕООД за изпълнение на фактурираните доставки, е извършена служебна проверка в информационната система на НАП, при която е установено, че за периодите на издаване на спорните фактури от дружеството е подадена информация за 1 лице, назначено по трудово правоотношение на длъжност счетоводител. Данни за изплащане на доходи на лица по извънтрудови правоотношения не са налице. Доставчикът не е подал годишна данъчна декларация (ГДД) и не е публикувал в Агенция по вписванията годишни финансови отчети (ГФО) за периодите от 2018 г. до 2020 г., от които да се установи налице ли са приходи и разходи от извършвана дейност, разполага ли с ДМА и ДНМА, необходими за дейностите, които се твърди, че е изпълнило. Освен това, фактура №[ЕГН]/18.02.2019 г., по която също е ползвано право на приспадане на данъчен кредит е издадена след deregистрация му по ЗДДС на „АТИНАИС“ ЕООД, респективно не е отразена в регистрите. Липсва счетоводна отчетност за движението на стоково-материалните запаси (закупуване, транспортиране, съхраняване), необходими за извършване на СМР.

Аналогична фактическа обстановка е установена и по отношение на доставчиците „СПРАЙДЕР“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „СТРИЙТМАНИЯ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „ХЕЛЕНИК ТРАНС“ ЕАД с ЕИК[ЕИК]. На трите дружества са връчени ИПДПОЗЛ. В отговор са представени копия на фактурите, договори за извършване на СМР и протоколи акт образец 19. От „СТРИЙТМАНИЯ“ ЕООД са приложени и копия на граждански договори. Никой от доставчиците обаче не е представил доказателства за получено плащане, документи за осчетоводяването на сделките, за притежаване на материално-техническа обезпеченост, информация за това за чия сметка са вложените в СМР материали, къде са съхранявани и как са транспортирани.

Освен това, органите по приходите са констатирани, че „ХЕЛЕНИК ТРАНС“ ЕАД е имало лица, назначени на трудов договор, но на длъжности неотнормирани към фактурираните услуги. За „СТРИЙТМАНИЯ“ ЕООД е установено, че приложените граждански договори не могат да удостоверят наличието на персонал, тъй като, видно от информационния масив на НАП, за същите лица не е подавана информация, нито

са декларирани изплащани доходи.

Относно наличие на ДМА не са налице данни за на такива от страна на цитираните дружества. Същите не са подавали ГДД по чл. 92 от ЗКПО, не са отчитали приходите от продажби на услуги. Голяма част от фактурите, издадени от „СПРАЙДЕР“ ЕООД не са отразени в отчетните му регистри по ЗДДС.

Извън горното е посочено, че документите от всички дружества са подадени от едно и също лице - М. Х. М., който или е в качеството на едноличен собственик на някои от дружествата – доставчици, или е в качеството на техен управител. Освен това, всички документи са идентични по вид и оформление.

Преценени в контекста на всички изложени по-горе обстоятелства ангажираните от доставчиците доказателства не са кредитирани от органите по приходите, които са приели, че те са съставени за целите на ревизионното производство и за да обслужват единствено защитната теза на ревизираното лице.

Ревизираното лице „АЙ ДИ ЕЛ ГРУП“ ЕООД е ангажирало копия на спорните фактури, придружени с протоколи акт образец 19, вносни бележки и регистри за осчетоводяване на сделките, но те са преценявани в контекста на горните обстоятелства, установени за доставчиците.

При така установената фактическа обстановка от ревизиращите органи е прието, че не се доказва по безспорен начин получаването на услугите, посочени във фактурите, издадени от „СПРАЙДЕР“ ЕООД, „ХЕЛЕНИК ТРАНС“ ЕАД и „СТРИЙТМАНИЯ“ ЕООД. На основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 9 от ЗДДС на „АЙ ДИ ЕЛ ГРУП“ ЕООД е отказано право на приспадане на данъчен кредит, както следва: в размер на 37 375,08 лв. по фактурите, издадените от „АТИНАЙС“ ЕООД; в размер на 77 866,31 лв. по фактурите, издадени от „СПРАЙДЕР“ ЕООД; в размер на 163418,32 лв. по фактурите, издадени от „СТРИЙТ МАНИЯ“ ЕООД и в размер на 12 536,66 лв. по фактурите, издадени от „ХЕЛЕНИК ТРАНС“ ЕАД.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22221520007661-092-001/ 17.02.2022 г., връчен по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК на 17.02.2022 г. Дружеството не е упражнило правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и срещу издадения РД не е подало писмено възражение.

Ревизията приключва с РА №Р-22221520007661-091-001/ 16.03.2022 г., издаден от Е. М. С., на длъжност началник сектор в ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и Р. Т. З., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. Актът е връчен на дружеството по електронен път на 16.03.2022 г.

Същият е оспорен и потвърден с Решение 856/03.06.2022 г.

Ревизионният акт е оспорен и по съдебен ред с жалбата, по която е образувано настоящото дело.

За установяване на обективната истина по делото и проверка на спорните обстоятелства, съдът по искане на жалбоподателя е допуснал изслушване на съдебно-счетоводна експертиза, която съдът изцяло кредитира в съвкупност с останалите доказателства по делото, като обективно и безпристрастно дадено и неоспорено от страните.

По приложимото право.

Съгласно разпоредбата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като проверява дали е

издаден от компетентен орган и в съответната форма и спазени ли са процесуалните и материално правните разпоредби по издаването му.

От събраните по делото доказателствата съдът констатира, че съставът на органите по приходите, издал оспорения РА, е формиран в противоречие с правилата на материалния закон и ревизионният акт е нищожен като издаден от некомпетентен орган.

Ревизията на жалбоподателя е започнала с издаване на (ЗВР) №Р-22221520007661-020-001/08.12.2020 г., с която е възложено извършване на ревизия на „АЙ ДИ ЕЛ ГРУП“ ЕООД за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.09.2018 г. до 31.10.2020 г. издадена от Т. Д. И., на длъжност Главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. за ръководител на ревизията, въз основа на Заповед №РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С. и е определен състав на ревизията от Т. Д. И., на длъжност Главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. за ръководител на ревизията и Е. Д. Беков – старши инспектор по приходите.

От горепосочения орган, на основание чл. 112, ал. 2, т. 1, чл. 113, ал. 3 и чл. 114, ал. 2 от ДОПК, е издадена ЗВР №Р-22221520007661-020-002/05.03.2021г. и е изменен съставът на ревизиращия екип, като в екипа на ревизиращите органи е включен И. Г. К. на длъжност главен инспектор по приходите, на мястото на Е. Д. Беков – старши инспектор по приходите.

От горепосочения орган, на основание чл. 112, ал. 2, т. 1, чл. 113, ал. 3 и чл. 114, ал. 2 от ДОПК, е издадена ЗИЗВР №Р-22221520007661-020-003/11.03.2021 г., с която е изменен съставът на ревизиращия екип, като е включена Р. Т. З. на длъжност главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията, на мястото на Т. Д. И., на длъжност Главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. и ръководител на ревизията.

Съобразно чл. 112, ал. 2, т. 1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, компетентен да издава заповеди за възлагане на ревизия (ЗВР) е органът по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция. Съгласно чл. 6, ал. 3 от Закона за Националната агенция по приходите (ЗНАП) териториалните дирекции установяват публичните вземания за данъци, за задължителни осигурителни вноски и други публични вземания, възложени им със закон, както и обезпечават и събират публичните вземания. Дейността на всяка териториална дирекция се организира и ръководи от териториален директор, в чиято компетентност по аргумент от чл. 11, ал. 1, т. 4 във вр. с ал. 3 ЗНАП се включва правомощието да организира и ръководи възлагането и извършването на проверки и ревизии. В рамките на това правомощие е и установеното в чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК негово задължение да определи орган по приходите, който да възлага ревизии. Нормата на чл. 7, ал. 1 от ЗНАП сочи кои от длъжностите в структурата на НАП са органи по приходите, а правомощията им са регламентирани в чл. 12, ал. 1 от ДОПК.

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 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.

От разпоредбата на чл. 7, ал. 3 ДОПК следва правилото за неизменност на компетентния орган по приходите за разглеждане и решаване на конкретен въпрос или преписка. Изключението от това правило е изземването на разглеждането и решаването на въпроса/преписката и възлагането им на друг орган. Предпоставките за изземване на производството са изчерпателно изброени-наличие на основания за отвод или самоотвод и трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения. Правомощието да промени компетентния орган е на определен в закона горестоящ орган, като при действието на чл. 7, ал. 3 ЗНАП правомощието по чл. 7, ал. 3 ДОПК е част от компетентността на изпълнителния и на териториалния директор или на определени от тях служители на агенцията.

В случая, не се доказва, независимо от разпределената доказателствена тежест на страните с определение от 17.08.22г., относно изпълнение на законовите изисквания при издаването на акта, в т.ч. и досежно компетентността на органа, поради каква причина се е наложила смяна в състава на ревизиращия екип – веднъж на един от членовете му, и втори път на самия ръководител на ревизията. Липсват мотиви, които да бъдат предмет на съдебен контрол, което само по себе си представлява процесуално нарушение, доколкото лишава жалбоподателя от възможността да се защитава в рамките на развилото се административно производство, а съда от дължимата проверка за компетентност.

Съдът намира, че анализът на чл. 7, ал. 3 от ДОПК в приложимата редакция (ДВ, бр. 105 от 29.12.2005 г.) налага извод, че възможността за изземване на правомощия от един орган и предоставянето им на друг е предвидена само при конкретни хипотези, изчерпателно посочени в разпоредбата – когато са налице основания за отвод или самоотвод, както и в случаите на трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения.

В случая не са ангажирани доказателства към датата на издаването на Решението по чл. 7, ал. 3 от ДОПК да е на лице "трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения", а следва да се има предвид, 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.

За обратния извод не може да се черпят аргументи и от новата редакция на чл.7, ал.3 ДОПК, в сила от 01.01.2021г., в която е добавена хипотеза, допускаща изземване на ревизионната преписка при „невъзможност (за изпълнение на служебните задължения), произтичаща от промяна в длъжността на органа по приходите, съответно публичния изпълнител, водеща до отпадане на компетентността.“. Промяната в длъжността на органа следва да води до отпадане на компетентността на приходния орган за извършване на определените действия, каквито доказателства не са ангажирани от ответника. Само тогава промяната в длъжността ще бъде основание за изземване на преписката. Но дори и в този случай е необходимо издаване на нарочен акт с излагане на мотиви с оглед процесуална гаранция за жалбоподателя за еднакво третиране със сходни случаи.

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 (Нова - Д. В., 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. Въз основа на горното административната преписка следва да бъде изпратена на компетентния орган по приходите при ТД на НАП [населено място], който да съобрази при произнасянето си дадените по-горе указания по тълкуването и прилагането на закона. (Решение №3411/11.04.2022г. по адм.дело №6876/2021г. на ВАС, Осмо отделение).

При този изход от процеса на жалбоподателя следва да се присъдят разноски в размер на 2108 лв. за държавна такса и експертиза и 7 366 лв. за адвокатско възнаграждение, вместо претендираните 15 000 лв., като съдът споделя възражението за прекомерност на адвокатското възнаграждение, защото размерът на същото не е определено по реда на чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения и следва да бъде съобразен с фактическата и правна сложност на делото и извършените от процесуалния представител на страната процесуални действия.

**С тези мотиви, съдът**

### **Р Е Ш И:**

**ОБЯВЯВА**, по жалба на „АЙ ДИ ЕЛ ГРУП“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] - Ревизионен акт (РА) №Р-22221520007661-091-001/ 16.03.2022г. потвърден с Решение № 856/03.06.2022 г., издадено от директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, относно установения резултат за данъчни периоди от 01.09.2018 г. до 31.10.2018 г., м. 12.2018 г., от 01.02.2019 г. до 30.04.2019 г., от 01.06.2019 г., от 01.01.2020 г. до 30.04.2020 г. и от 01.06.2020 г. до 30.10.2020 г. за установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) в размер на 291 196,37 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 68 272,55 лв. **за нищожен.**

**ОСЪЖДА** Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" – С. при ЦУ на Националната агенция за приходите да заплати на „АЙ ДИ ЕЛ ГРУП“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] сумата 9 474 лв. – разноски по делото.

**ИЗПРАЩА** административната преписката на началник сектор "Ревизии" при ТД на НАП [населено място], който следва да съобрази съдържанието се в мотивите на

настоящия съдебен акт задължителни указания по тълкуването и прилагането на закона.

**Решението подлежи на обжалване пред ВАС в 14-дневен срок от съобщението на страните.**

**СЪДИЯ:**