

РЕШЕНИЕ

№ 1497

гр. София, 07.03.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 36 състав,
в публично заседание на 07.12.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наташа Николова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **4662** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от ДОПК, във връзка с чл. 145 и следващите от АПК.

Образувано е по жалба на „Синдра Фарм“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес: [населено място],[жк], [улица], представлявано от управителя А. И. срещу Ревизионен акт № Р-22221121003029-091-001/04.01.2022 г., издаден от Ш. А. С. - орган, възложил ревизията, и С. Ц. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В., потвърден с Решение № 480/31.03.2022 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ - [населено място] при ЦУ на НАП, с който са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, в резултат на непризнато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 83 201,93 лв., в т.ч. за ДДС в размер на 76 910,56 лв. и лихви върху тях в размер на 6 291,37 лв.

В жалбата са изложени аргументи за нищожност на РА, като издаден от териториално некомпетентен орган. Алтернативно се твърди - незаконосъобразност и необоснованост на РА, поради неправилно приложение на материалния закон и съществено нарушение на процесуалните правила. В тази връзка се сочи, че фактическите констатации на органите по приходите не се подкрепят от събраните в хода на ревизията доказателства, доколкото зад издадените фактури стоят реални доставки.Позовавайки се на представените в хода на ревизионното производство доказателства се поддържа, че ревизиращите са пренебрегнали представените доказателства и са ги тълкували погрешно и тенденциозно.Претендира се постановяване на решение, с което да бъде прогласен за нищожен Ревизионен акт №

P-22221121003029-091-001/04.01.2022 г., а в условията на евентуалност да бъде отменен, както и да се присъдят в полза на жалбоподателя направените по делото разноски.

В съдебно заседание по делото жалбоподателят „Синдра Фарм“ ЕООД не се явява и не изпраща представител.

Ответникът по оспорването се представлява от юрисконсулт К., с пълномощно по делото, който намира жалбата за неоснователна, като моли същата да бъде отхвърлена. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София - град, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразените становища на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа страна, следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № P-22221121003029-020-001 от 27.05.2021 г., връчена на 07.06.2021 г., издадена от Ш. А. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП В., оправомощен със Заповед № 3-ЦУ-1659/05.05.2021 г. и Заповед № 3-ЦУ-1954/27.05.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП, е възложено извършването на ревизия па „Синдра Фарм“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] за определяне на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периодите от 01.12.2020 г. до 31.03.2021г. С последващи Заповеди за изменение на ЗВР № P-22221121003029-020-002/27.08.2021г., и № P-22221121003029-020-003/05.10.2021 г., издадени от органа възложил ревизията, е определен срок за приключване на ревизията до 05.11.2021 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № P-22221121003029-092-001/19.11.2021г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК жалбоподателят не е подал писмено възражение срещу констатациите в РД.

Ревизията приключва с РА № P-22221121003029-091-001/04.01.2022 г., издаден от Ш. А. С. - орган, възложил ревизията, и С. Ц. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В. - ръководител на ревизията. Актът е връчен на 11.01.2022 г. по електронен път.

С РА са установени задължения за внасяне общо в размер на 83 201,93 лв., в т.ч. за ДДС в размер на 76 910,56 лв. и лихви върху тях в размер на 6 291,37 лв. Същите произтичат от извършени корекции на декларираните резултати за всички ревизирани периоди вследствие на отказано право на приспадане на данъчен кредит на основании чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 70, ал. 5 от ЗДДС общо в размер на 87 900,00 лв. по 4 фактури, издадени от „Мартинед“ ЕООД. Фактурите са с предмет на доставка услуги по договор.

В хода на ревизията установено и не се спори между страните, че дейността на дружеството-жалбоподател е свързана с търговия на едро с фармацевтични стоки, медицинска техника и апаратура, като същото притежава разрешение за търговия на едро с лекарствени продукти №BG/WDA/MP-0136/16.10.2019 г.

С цел събиране на доказателства и установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане, на задълженото лице са връчени три Искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/, изброени в ревизионния доклад. От „Синдра Фарм“ ЕООД са представени част от исканите документи, подробно описани в констативната част па РД.

Изпратени са искания за представяне па документи и писмени обяснения от трети лица /ИПДПОТЛ/ до контрагентите на ревизираното лице: „Мартинед“ ЕООД,

„Реимекс Фарма“ ООД, ЕИК[ЕИК], „Евромед Съпорт“ ООД, ЕИК[ЕИК] „Люлин 2012“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] „РСР“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].

Съставен е Протокол № 1701134/21.10.2021 г. за извършена Проверка на оригинални търговски и счетоводни документи на посочен от управителя на „Синдра Фарм“ ЕООД, адрес - [населено място] ж.к. „Ю. парк“, бл. 91 вх. Г, офис №7, който е различен от адреса за кореспонденция и адрес на управление на ревизираното дружество. С Протокол №1701088/03.11.2021 г. са приобщени доказателства, събрани в хода на други приключили контролни производства на „Синдра Фарм“ ЕООД с УИН П- 22220320126399 и УИН П-22220320017885. Изготвено е Искане за достъп до данните на задължено лице „Мартинед“ ЕООД с № Р-22221121003029-ДЗЛ-001/03.11.2021 г. С Протокол № 1701088/03.11.2021 г. са приобщени доказателства от приключило контролно производство на „Мартинед“ ЕООД.

Констатирано е, че ревизираното дружество не е отразило в дневник за продажбите за м. 12.2020 г. следните две фактури за извършени ВОД на стоки - лекарства с получател N. F., VIN RO5172678: фактура № 305/23.12.2020 г., с данъчна основа в размер на 44 495,13 лв. /22 750,00 евро/, приспадат аванс 29 337,49 лв. /15 000,00 евро/ и разлика за плащане 15 157,68 лв. /7 750,00 евро/; фактура № 307/29.12.2020 г. с данъчна основа в размер на 17 602,47 лв. /9 000,00 евро/.

Констатирано е още, че фактура за продажба № [ЕГН]/15.03.2021 г. с данъчна основа в размер на 24 532,00 лв. и ДДС 4 906,40 лв. с получател „ЛЮЛИН 2012“ ЕООД, е включена в дневник за продажбите за м. 04.2021 г. вместо в м. 03.2021 г.

С РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит за всички ревизирани периоди общо в размер на 87 900,00 лв. за получени доставки по 4 фактури, издадени от „Мартинед“ ЕООД с предмет на доставка „по договор“. Същите са предмет на спор в настоящото производство.

В хода на ревизията са връчени ИПДПОЗЛ № Р22221121003029-040-002 от 03.11.2021 г. и ИПДПОЗЛ № Р22221121003029-040-003 от 04.11.2021г. от ревизираното дружество са изискани писмени обяснения относно предназначението на доставките - дали продукта ще се използва от „Синдра Фарм“ ЕООД или е предназначен за последваща продажба, договори с потенциални клиенти, техническо задание за възлагане на проекта, съдържащо информация за конкретните изисквания на възложителя - бързина, брой работни станции, големина база данни за обработка на системата и др. специфични характеристики, протоколи за проведени изпитания на системата, информация за местонахождение на сървъра, приет с протокола от 11.10.2021 г.

Ревизиращите органи са приели, че липсват безспорни доказателства, удостоверяващи че местонахождението на описания в приемо-предавателния протокол сървър е именно на посочения адрес в Студентски град, бл. 59 в договора за наем е „Ев Ди Профешанъл“ ЕООД. Не са налице доказателства, че дружеството е имало достъп до това помещение. Няма действаш договор за наем тъй като срокът му е изтекъл, за м. 11.2021 г. няма издаден документ за дължим и платен наем. С вх. № ВхК-7974/09.11.2021 г. по електронен път дружеството-жалбоподател е представило на ревизиращите органи писмени обяснения и Спецификация на Информационна система за нуждите на отделение по Инвазивна кардиология към Проект за изграждане на информационна система съгласно Приложение 1 към Договор за изработка от 05.08.2019 г. След като са разгледани от ревизиращите органи е

направено заключение, че представената Спецификация на Информационна система за нуждите на отделение за Интензивна кардиология и Договор за наем от 01.07.2019 г. с наемодател „Ев Ди Профешанъл“ ЕООД са новосъздадени за целите на ревизионното производство. Договора за наем и издадените фактури към него не удостоверяват действителност на наемни отношения, а представената спецификация не представлява Техническо задание за възлагане на Проект за изграждане на информационна система, съгласно Приложение 1 към Договор за изработка от 05.08.2019 г. с възложител „Синдра Фарм“ ЕООД и изпълнител „Мартинед“ ЕООД, съдържащо информация за конкретните изисквания на Възложителя към Изпълнителя.

В хода на ревизията до „Мартинед“ ЕООД е изпратено ИПДПОЗЛ № Р-22221121003029-041-001/11.06.2021 г. Ревизиращия екип е анализирал наличната информация в ИС „Контрол“ и представени доказателства в контролни производства на „Мартинед“ ЕООД, в т.ч. извършена насрещна проверка в хода на ревизия на „Синдра Фарм“ ЕООД по ЗДДС за периодите от 01.07.2020 г. до 30.11.2020 г. Проверката на „Мартинед“ ЕООД е Документирана с ПИНП № П-22221021037255-141-001/27.10.2021г. Ревизиращия екип е анализирал наличната информация в ИС „Контрол“ и представени доказателства в контролни производства на „Мартинед“ ЕООД и е установено, че всички фактури, издадени от „Мартинед“ ЕООД за ревизираните периоди и предходни периоди, са осчетоводени на разход по сметка 602 Разходи за външни услуги. Съгласно хронологичен регистър на сметка 401 Доставка на партида на „Мартинед“ ЕООД за периода от 01.01.2020 г. до 31.05.2020 г. са осчетоводени плащания по банков път общо в размер на 1 119 723,08 лв. без да е отразено по коя фактура е плащането, а осчетоводените фактури на разход по сметка 602 за същия период са с обща стойност от 840 000,00 лв.

С Протокол № 1701088/03.11.2021 г. към процесната ревизия са присъединени доказателства, събрани в хода на други приключили контролни производства на „Синдра Фарм“ ЕООД с УИН 11-22220320126399 и УИН П-22220320017885.

С Протокол №1701089/04.11.2021 г. към ревизията са приобщени доказателства от контролно производство на „Мартинед“ ЕООД с УИН 22221021037255. Към тези документи са включени граждански договори с предмет „Изграждане и поддръжката на Информационната система на отделението по Инвазивна кардиология“. Ревизиращите органи са извършили справки в Търговския регистър и в базата данни на НАП по отношение на К. Н. З. и лицата, сочени като Изпълнители по гражданските договори. След съвкупен анализ на събраните при ревизията доказателства органите по приходите са установили съществени противоречия в представените документи, наличие на два варианта на Договор от 05.08.2019 г., от който не се установява предмета на договора „Продукта“ дали е проект, или с завършен продукт. Не се установява по чии проект следва да бъде извършено - по проект на Възложителя/Изпълнителя /чл. 1.2 от Договора/. Не е представено конкретно техническо задание. Съгласно представено обяснение от 09.11.2021 г., системата все още е в процес на изпитване/тестване и при успешно приключване на всички тестове/изпитвания ще бъдат издадени протоколи, но същевременно е приет на 11.10.2021 г. и платен от Възложителя. Не се установява актив в патримониума на ревизираното лице, придобит в резултат на процесния Договор от 05.08.2019 г., както и доказателства за потенциален клиент. От представените граждански договори, приемо-предавателни протоколи към тях и вносни бележки не се установява

конкретен предмет на възлагане и предмет на предаване, гражданските договори са идентични и репродуцират техническа грешка - липсват клаузи 3 и 4, а след чл. 2, в който е уговорено възнаграждението следва чл. 5, според който договорът е съставен на основание чл. 258 - 262 /за изработка/ и чл. 280 - 292 /за поръчка/ от ЗЗД. В съставените приемо-предавателни протоколи и за трите лице е вписан текста „към Граждански договор № 1/25.07.2019 г., при все, че договорите с В. и К. Т. са съответно № 2 и № 3 от 26.07.2019 г. В различни контролни производства при установяване на предмета на доставки с изпълнител „Мартинед" ЕООД, от „Синдра Фарм“ ЕООД е представен Договор за изработка от 05.08.2019 г., с идентичен предмет, но с различен срок на изпълнение. „Синдра Фарм“ ЕООД не е представило конкретно техническо задание, каквото в качеството си на възложител по Договора за изработка и с грижата на добър стопанин следва да изготви и предяви на Изпълнителя, с цел евентуална защита интересите на дружеството срещу неизпълнение от страна на Изпълнителя и контролиране постигането на конкретните показатели.

Ревизиращите органи са заключили, че предвид специализирания предмет на договора, не се установяват потенциални ползватели на специфичният продукт с конкретни изисквания, които да провокират сключване на подобен договор за изработка между „Синдра Фарм“ ЕООД и „Мартинед" ЕООД. На следващо място също, че „Мартинед" ЕООД е новорегистрирано дружество с предмет на дейност търговия с хранителни стоки, напитки и кетъринг и не са установени данни „Синдра Фарм“ ЕООД да е провело предварителни проучвания относно притежавана кадрова и техническа обезпеченост на доставчика при сключване на договора на стойност от 1 700 000,00 лв.

Относно гражданските договори, сключени между „Мартинед" ЕООД и физическите лица е посочено, че същите са сключени съответно на 25.07.2019 г. и 26.07.2019 г., т.е. преди сключване на Договор за изработка от 05.08.2019 г. със „Синдра Фарм“ ЕООД, когато още не са известни конкретни задания и технически параметри. В гражданските договори не е предвиден срок за изпълнение на възложената работа, същите са с идентичен предмет па възложената работа, но с различни възнаграждения. Аналогично, при предаване на извършената работа са съставени идентични приемо-предавателни протоколи с всяко лице, което предполага, че от всяко лице е приета конкретен вид извършена услуга, която обаче не е конкретизирана и идентифицирана.

Констатирано е също несъответствие между договорената цена по договора от 05.08.2019 г. - 1 700 000 лв. без ДДС и договорените възнаграждения с физическите изпълнители - 240 000 лв., или в противоречие с обичайната икономическа логика е сключен договор без предварително проучване на пазара, в резултат на което на дружеството изпълнител да бъде гарантирана печалба в размер на 1 460 000 лв.

Установена е свързаност по смисъла на §1, т. 3, буква „б“ от ДР на ДОПК - „работодател и работник“ между изпълнителите по гражданските договори М. Т. и В. Т. и К. Т.. Налице е свързаност и между управителят на „Синдра Фарм“ ЕООД А. И. и М. Т. по смисъла на § 1, т. 3, буква „в“ от ДР на ДОПК - „съдружници“.

Ревизиращите органи са констатирани и друго съществено противоречие. Предмета на договора е изработването на Информационна система на отделение по Инвазивна кардиология, което по същество представлява нематериален дълготраен актив, но в счетоводството на дружеството възложител са отчетени разходи за външни услуги

през 2019 г. - 142 500 лв., 2020 г., - 1 014 500 лв. и 2021 г. - 384 500 лв. във връзка с доставките с изпълнител „Мартинед“ ЕООД и получател „Синдра Фарм“ ЕООД. В тази връзка е посочено, че реда за счетоводното отчитане на нематериалните активи е определен в Счетоводен стандарт /СС/ 38 „Нематериални активи“. Алтернативно, при наличие на материален актив /сървър/, ревизираното лице е следвало да организира отчитане на същият по реда на СС 2 „Отчитане на материалните запаси“. „Синдра Фарм“ ЕООД е осчетоводило всички издадени фактури по сметка 602 „Разходи за външни услуги“ и няма заведени активи по сметки от гр. 20 за нематериални активи /софтуер/ и за сървър.

Липсата на заведен в счетоводните регистри на дружеството нематериален и/или материален актив стока /сървър/ в патримониума на ревизираното дружество води до извод, че липсва Информационна система на отделение по инвазивна кардиология по договора за изработка от 05.08.2021 г., от който актив дружеството да очаква бъдеща икономическа изхода от парични потоци от използването на актива или от освобождаването от него.

При така установеното, с оглед липсата на счетоводен запис за отчитане на актив, както и място, стопанисвано от ревизираното дружество, където активът може да се установи, преброй и идентифицира, ревизиращият екип е направил извод, че стоката, или услугата, фактурирана като предмет на доставката, за която се претендира приспадане на данъчен кредит изобщо липсва и е налице абсолютна симулация. В този случай е фактурирана доставка, която не е извършвана въобще, а не само между страните, сочени като доставчик и получател, съответно „Мартинед“ ЕООД и „Синдра Фарм“ ЕООД.

Въз основа на горния извод и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка с Чл. 70, ал. 5 от ЗДДС с оспорения РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по същите фактури общо в размер на 87 900,00 лв.

След корекциите на декларираните резултати за всеки от ревизираните периоди е установен ДДС за довносяне общо в размер на 76 910,56 лв., ведно с лихви за забава в размер на 6 291,37 лв.

РА е оспорен по реда на чл. 152 и следващите от ДОПК пред директора на ДОДОП – С., във връзка с която е постановено Решение № 480/31.03.2022 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ - [населено място] при ЦУ на НАП, с което е потвърден изцяло Ревизионен акт № Р-22221121003029-091-001/04.01.2022 г., издаден от Ш. А. С. - орган, възложил ревизията, и С. Ц. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В..

В хода на съдебното производство е допуснато и прието заключението на вещото лице по назначена съдебно-счетоводна експертиза /ССЕ/. Съдът го кредитира изцяло, като пълно, обективно и безпристрастно, въз основа на всички писмени доказателства, приети в хода на съдебното производство.

Вещото лице по допуснатата съдебно-счетоводна експертиза е имало за задача да извърши проверка на документите в делото, както и в счетоводството на „Синдра Фарм“ ЕООД и да даде заключение осчетоводено ли е и по какъв начин получаването на доставките от „Мартинед“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] за данъчните периоди предмет на ревизионния акт, констатира ли редовност на воденото счетоводство с оглед проверените счетоводни записвания, както и дали са извършени и осчетоводени ли са плащания към дружеството „Мартинед“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] по процесните фактури и в какви

размери. На следващо място експертът е трябвало да даде заключение дали е включил доставчикът издадените фактури в отчетните си регистри по ЗДДС, отразен ли е ДДС в издадените фактури на отделен ред, притежавал ли е доставчикът по доставките за услуги служители на граждански или трудови договори и колко са били на брой за проверяваните периоди.

В представеното заключение вещото лице е представило списък на осчетоводените фактури за процесния период, издадени от „Мартинед“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] в табличен вид, с посочени: данъчен период, номер на фактура, дата, данъчна основа, ДДС и обща сума. Експертът сочи, че с оглед това, че е извършена проверка единствено за съставените счетоводни операции, свързани с процесните фактури, както и обстоятелството, че е налице несъответствие между хронологичните регистри на съставените счетоводни записвания и обобщената информация представена в оборотните ведомости на синтетичните счетоводни сметки, експертизата не може да потвърди редовността на водене на счетоводството.

Експертът е установил, че за ревизирия период от 01.12.2020 г. до 31.03.2021 г. плащанията от „Синдра Фарм“ ЕООД са извършвани по банков път от разплащателната сметка на дружеството в полза на „Мартинед“ ЕООД, като общо платените суми за периода от 01.12.2020 г. до 31.03.2021 г. са на стойност 381 320,00 лв. За периода от 31.03.2021 г. до 26.04.2023 г. няма осчетоводени плащания от „Синдра Фарм“ ЕООД в полза на „Мартинед“ ЕООД. В основанието на банковите преводи е записано: „осн. по договор“. Не са посочени номерата на фактурите, по които са плащанията.

По отношение на фактурите, издадени от „Мартинед“ ЕООД, експертът е установил, че същите съдържат изискуемите реквизити съгласно чл.114 от ЗДДС. Начисленият ДДС във фактурите е осчетоводен като задължение към бюджета по счетоводна сметка 453/2-Начислен ДДС за продажбите. Фактурите са включени в отчетните регистри по ЗДДС за данъчните периоди, през които са издадени. По отношение на гражданските договори експертът посочва, че платените суми на лицата съответстват на договорените суми.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи по съществото на правния спор:

Жалбата е подадена в преклузивния 14-дневен срок по чл.156 от ДОПК, от лице имащо правен интерес от оспорване и след изчерпване възможността за обжалване по административен ред и срещу подлежащ на съдебен контрол акт, поради което е допустима.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

Съгласно чл.160, ал. 2 от ДОПК, в съдебното производство съдът преценява 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. За валидността на акта съдът следи служебно и в тази връзка намира оспореният ревизионен акт за нищожен, съображенията за това са следните:

Оспореният ревизионен акт е издаден като електронен документ, подписан с професионални КУКЕП на неговите издатели и съгласно чл. 3, ал. 2 от ЗЕДЕУУ отговаря на предвидената в закона форма, като в тази връзка са представени доказателства за валиден КУКЕП. Мотивиран е с констатациите,

изложени в РД, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК е негова неразделна част. Съдържа разпоредителна част в табличен вид с посочени вид, основание и размер на установените задължения. Следователно от формална страна РА е издаден в предвидената от закона писмена форма и има законово изискуемото съдържание. Същият, обаче е издаден от некомпетентен административен орган.

В процесния случай РА е издаден от Ш. А. С.- началник на сектор „Ревизии“ при ТД на НАП - В. – орган, възложил ревизията и С. Ц. К.- главен инспектор по приходите в ТД на НАП-В.-ръководител на ревизията. Не е спорно по делото, че към датата на провеждане на ревизията и издаване на ревизионния акт Ш. А. С. и С. Ц. К. са служители в ТД на НАП - В.. Не е спорно още, че ревизираното дружество – „Синдра Фарм“ ЕООД от момента на възлагане на ревизията до нейното приключване с издаване на РА е със седалище и адрес на управление в [населено място],[жк], [улица].

Във връзка с компетентността на органите издали РА по делото са представени Заповед № 3-ЦУ-1954/27.05.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП , издадена при условията на делегация съгласно Заповед № 3ЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. на изпълнителния директор на НАП, както и Заповед № 3-ЦУ-1659/05.05.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП, с които са дерогирани общите правила за териториална компетентност на органите по приходите.

С цитираната Заповед № 3-ЦУ-753/05.05.2022 г. на основание чл. 12, ал. 6 от ДОПК е определено, че не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК, относно териториално компетентния орган за извършване на ревизии по отношение на Ш. А. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ГД на НАП В. и С. Ц. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В.. С последващо издадената Заповед № 3-ЦУ-1954/27.05.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП на основание чл. 10, ал. 9 от Закона за НАП е определено контролните производства да бъдат възложени от началниците на сектори, посочени в Заповед № 3-ЦУ-1659/05.05.2021 г. и определени от директора на ТД на НАП-С. със Заповед № РД-01-287 от 10.05.2021 г., издадена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК.

Съгласно разпоредбата на чл. 112 ДОПК ревизионното производство се образува с издаването на ЗВР, като ревизия може да се възлага или от орган по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция /чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК/, или от изпълнителния директор на НАП, съответно от определен от него заместник изпълнителен директор /чл. 112, ал. 2, т. 2 ДОПК/.

Д. на правомощия обаче от заместник изпълнителния директор на НАП към орган по приходите от териториална дирекция, която не е териториално компетентна спрямо ревизираното лице противоречи на нормата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК. 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.

Съгласно разпоредбата на чл. 7, ал. 1 от ДОПК - „актовете по този кодекс се издават от орган по приходите, съответно от публичен изпълнител, от компетентната териториална дирекция“. На основание чл. 8, ал. 1, т. 1 от ДОПК, компетентна териториална дирекция на Националната агенция за приходите относно производствата по този кодекс по отношение на юридическите лица е ТД на НАП, където е седалището и адресът на управление на юридическите лица. Седалището и адресът на управление на “Синдра Фарм“ ЕООД, както вече се посочи е в [населено място],[жк], [улица], поради което в случая компетентна е ТД на НАП С..

Основен принцип при провеждането на ревизионно производство е, че процесуалните действия се извършват от органи по приходите от компетентната териториалната дирекция, в случая по седалище и адрес на управление на юридическото лице. Изключенията от това правило са изчерпателно изброени и към тях се пристъпва при наличие на определени в закона предпоставки.

Предвиденото в нормата на чл. 12, ал. 6, изр. първо от ДОПК изключение от общото правило за определяне на компетентния орган определя, че „правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 не се прилагат за органи по приходите или публични изпълнители, определени от изпълнителния директор на Националната агенция за приходите или от оправомощен от него заместник изпълнителен директор“. В тази връзка в чл. 10, ал. 8 от ЗНАП е предвидено, че при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции изпълнителният директор или оправомощено от него лице може със заповед да нареди служители от една териториална дирекция да преминат в друга териториална дирекция, за изпълнение на което съответният териториален директор командирова служители от поверената му дирекция при условия и по ред, определени в Кодекса на труда. С изменение на закона, обнародвано в ДВ, бр. 105 от 2020 г., в сила от 01.01.2021 г., е приета нова норма в разпоредбата на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, която предвижда, че при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции изпълнителният директор или оправомощено от него лице може със заповед да нареди служители от една териториална дирекция да осъществяват правомощията си по отношение на лица, за които съгласно правилата на чл. 8 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа.

Разпоредбата на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, обаче изисква освен да се определят със заповед на изпълнителния директор на НАП, компетентните органи, за които не се прилагат чл. 7 и чл. 8 от ДОПК, също така и да бъде обоснована причината, която налага на органи по приходите при ТД на НАП В. да се възлага извършване на ревизия на юридическо лице, със седалище и адрес на управление в [населено място]. Такива мотиви изцяло липсват, както в

горепосочените заповеди на изпълнителния директор на НАП, зам. изпълнителния директор на НАП, така и в издадените в хода на ревизията официални документи, поради което, Съдът счита, че не е спазено изискването на закона да бъде посочена необходимостта, наложила прилагането на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП. Нормата като изключение от общия принцип следва да се тълкува стриктно, а не разширително, тоест следва да се допуска отклонение от общите правила за компетентност на органите единствено в изключителни случаи и при доказана необходимост от това. В конкретния случай липсата на такава обосновка е достатъчна, за да бъде направен извод за неизпълнение от страна на ревизиращия екип на формалното изискване на нормата на чл. 10, ал. 9 от ДОПК за отклоняване от общата териториална компетентност на органите по приходите, визирана в чл. 7 и чл. 8 от ДОПК.

Дори обаче това да беше сторено, то функциите по възлагане на ревизия по реда чл.112 ДОПК са извън обхвата на приложението на чл. 10, ал. 9 ЗНАП, тъй като, както вече се посочи, специалната и императивна разпоредба на чл. 112, ал. 2, т. 2 ДОПК не дава възможност изпълнителният директор и неговите заместници да оправомощават други органи по приходите със своите правомощия по възлагане на ревизия.

От друга страна по аргумент от чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК органът по приходите, който е оправомощен да възлага ревизии следва да бъде определен от териториалния директор на ТД на НАП С. /за процесния случай/, който обаче няма материална и териториална компетентност спрямо органи по приходите, които са на длъжност като такива към друга териториална дирекция /в случая ТД на НАП В. / и съответно не са част от подчинената му ТД на НАП С. – аргумент и от чл. 11 ЗНАП. В тази връзка по силата на заповед № РД-01-287/10.05.2021 г. на директора на ТД на НАП С. не е предоставена надлежно компетентност за възлагане на ревизии на Ш. А. С., тъй като директорът на ТД на НАП С. не притежава компетентност за предоставяне на такава спрямо органи по приходите от друга териториална дирекция.

Следователно, в случая не се установява наличието на предпоставките на 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 изпълнителният директор не е имал нормативно призната възможност да делегира такива правомощия. Органите по приходите – част от ТД на НАП – В., какъвто е издателят на ЗВР, не е на подчинение на директора на ТД на НАП –С. и последният не може валидно да му възлага правомощията по чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК. В този смисъл е и практиката на ВАС, а именно: Решение № 26 от 04.01.2024 г. по адм. д. № 5816/2023 г., VIII отд. на ВАС; Решение № 176 от 09.01.2024 г. по адм. д. № 6611/2023 г., VIII отд. на ВАС; Решение № 4425 от 26.04.2023 г. по адм.д. № 7761/2022 г., VIII отд. на ВАС; Решение № 13222/23.12.2021 г. по адм. д. № 3212/2021 г., I отд. на ВАС; Решение № 463/14.01.2021 г. по адм.д. № 8918/2020 г., I отд. на ВАС; Решение № 1456/03.02.2021 г. по адм. д. № 10482/2020 г., I отд. на ВАС; Решение №

2679/26.02.2021 г. по адм.д. № 11773/2020 г., I отд. на ВАС и Решение № 11678/17.11.2021 г. по адм. д. № 2837/2021 г., VIII отд. на ВАС.

Изложеното има за последица прогласяване нищожността на ревизионния акт, като издаден от некомпетентни органи по приходите от ТД на НАП-В.. При установената липса на компетентност на издателите на ревизионния акт е безпредметно да се извършва проверка за изпълнението на останалите изисквания за законосъобразност на ревизионния акт.

На основание чл. 160, ал. 5 вр. с чл. 173, ал. 2 от АПК, преписката следва да бъде изпратена на компетентния административен орган – Териториална дирекция на НАП С. за възлагане на нова ревизия на „Синдра Фарм“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] при съобразяване с дадените от съда указания по тълкуване и прилагане на закона.

При този изход на спора на основание чл. 143, ал. 1 от АПК, на жалбоподателя се дължат разноски в производството в размер на 550 лв., от които 50 лв. заплатена държавна такса и 500 лв. платен депозит за възнаграждение на вещо лице.

Водим от горното и на основание чл. 160 ДОПК, Административен съд София - град, Трето отделение, 36-ти състав,

Р Е Ш И:

ПРОГЛАСЯВА ЗА НИЩОЖЕН по жалбата на „Синдра Фарм“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес: [населено място],[жк], [улица], представлявано от управителя А. И., Ревизионен акт № Р-22221121003029-091-001/04.01.2022 г., издаден от Ш. А. С. - орган, възложил ревизията, и С. Ц. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В., потвърден с Решение № 480/31.03.2022 г. на директора на дирекция „ОДОП“ - [населено място] при ЦУ на НАП, с който са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, в резултат на непризнато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 83 201,93 лв., в т.ч. за ДДС в размер на 76 910,56 лв. и лихви върху тях в размер на 6 291,37 лв.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на „Синдра Фарм“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя А. И., разноски по делото в размер 550 /петстотин и петдесет/ лева.

ИЗПРАЩА административната преписка на компетентната дирекция - ТД на НАП – С. за възлагане на нова ревизия на С. Ф.“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], при съобразяване със задължителните указания по тълкуването и прилагането на закона дадени с настоящия съдебен акт .

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ:

