

РЕШЕНИЕ

№ 3001

гр. София, 30.01.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 74 състав,
в публично заседание на 20.01.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Младен Семов

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **11374** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от Данъчно-осигурителният процесуален кодекс/ДОПК/.

Образувано е по жалба на „НЕТ ШОП“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], чрез адв. Д., с посочен съдебен адрес: 1151,с.Л.,общ.Столична, [улица], моб.тел:[ЕГН] срещу РА № Р-22221022004344-091-001/20.02.2024г., издаден от З. В., в качеството и на орган възложил ревизията и В. К. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1051/01.08.2024г. на директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С., в частта с която РА е потвърден, а на дружеството са установени задължения за ДДС в размер на 299 995,40лв. и лихви за забава.

Иска се отмяна на акта,като незаконосъобразен,немотивиран и необоснован. Производството е проведено формално без конкретен анализ на изследваните доставки.И по-конкретно:

След като е доказано притежаването на редовен от външна страна данъчен документ/фактура/ , реалното осъществяване на доставките и последващото им използване в икономическата дейност на ревизираното лице за осъществяване последващи облагаеми доставки,правото на данъчен кредит не може да бъде отказано с мотив недоказана кадрова,техническа или материална обезпеченост на доставчиците и непредставяне доказателства за транспорт и такива за счетоводното отразяване надоставките в счетоводството на доставчиците,освен ако приходната администрация не докаже въз основа на обективни данни,че самото ДЗЛ се позовава на въпросните сделки с цел измама или че то знае или е трябвало да знае,че участва в сделка,част от

измама с ДДС,осъществено от неговия или друг доставчик по веригата. В тази връзка се позовава на Решения на СЕС по дела С-342/11,С-80/11 и С-142/11,С-18/13,С-825/11, както и практика на ВАС обективизирана в решения по дела № 6425/2015,7147/2020,7120/20,3204/2021,7370/21,6843/21 и др.

Успоредно с това на всички доставчици на дружеството са извършвани ревизии,които са признали извършение към дружеството продажби и няма корекция на декларираните печалби. От друга страна – декларираните от жалбоподателя продажби на всички стоки придобити от процесните доставчици не са корегирани,приети са реално извършени,начислените приходи от продажби – за правилно установени и не е направена промяна в декларираните суми.

Дори да се приеме,според жалбоподателя,че с посоченият предмет на доставките фактурите са непълни, то с представяне доказателства за действителното извършване,каквито са обясненията на доставчика, този пропуск се преодолява/в тази връзка се позовава на решение на СЕС по дело С-271/12 т.2 от диспозитива/. Чрез позоваване на решение № 11326 по адм.д. № 6124 по описа на ВАС за 2023г. твърди,че установяване произхода на стоката не е предпоставка за възникване право на приспадане.Правото на приспадане се обвързва с реализиране на пряката доставка.Очертаната верига от доставки би могла да се обвърже с получаване недължимо данъчно предимство при твърдение за подбор на доставчика и получателя по начин предполагащ придобиване на право на приспадане по облагаемата доставка и последващо извършване на доставка с нулева ставка по чл.28 ал.1 ЗДДС при изпращане на стоката от територията на страната до трета страна,така,че в правната сфера на РЛ да остане само ефекта на предимството. В случая такава теза не е въведена от администрацията.

В заключение и отново чрез референция към практиката на СЕС твърди,че данъчната администрация не може по принцип да изисква от ДЗЛ което иска да упражни право на приспадане на ДДС от една страна да провери,че издателят на фактурата за стоките,във връзка с които се иска упражняване на това право има каеството ДЗЛ,разполагал е със стоките,предмет на доставката,бил е в състояние да ги одстави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на ДДС,за да се увери,че доставчиците по-нагоре по веригата не са извършили нарушение или измама или от друга страна – притежава документи в това отношение.Данъчните органи по принцип са тезци,които следва да осъществят необходимите проверки по отношение ДЗЛ за да установят нарушения или измами с ДДС и да наложат санкции.Последователно,твърди жалбоподателят е и разбирането в практиката на ВАСК,че при преценка упражняване правото на данъчен кредит и неговото възникване на изследване подлежи единствено пряката доставка,обективизирана в спорната фактура,но не и предходните по веригата. Така, щом извода за липса на доставка е направен при грубо неспазване процесуалните и логически правила, не съществува правна логика,според която ревизираното лице да носи пълна доказателствена тежест за доказване положителния факт и оборване очевидно необосновани твърдения на органите по приходите.Доколкото отказа да се признае право на данъчен кредит е отклонение от общия принцип, то именно органите по приходите следва надлежно да установят и докажат предпоставките за това. Като контратеза – доставките са отразени в счетоводствата на доставчик и получател,издадени са редовни фактури, отразени са в СД по ЗДДС,дневници за покупки и продажби за съответните периоди,налице са платежни документи установяващи извършените плащания и в тази връзка и при

липса на доказателства позволяващи да се направи извод за данъчна измама извършена от доставчика постановеният отказ е незаконосъобразен.

Ответната страна – директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП изразява становище за неоснователност на жалбата по аргументи, аналогични с тези, изложени в постановеното от него решение при оспорване на РА по административен ред и които съдът ще възпроизведе в относимата им част по-долу.

В рамките на проверката по чл.158 от АПК, съдът намира, че жалбата е редовна – подадена в съответствие с изискванията за форма, съдържание и приложения, както и допустима, като подадена от активно легитимирано лице, в срока по чл.156 ал.1 ДОПК предвид факта, че решението на директора на Д ОДОП е връчено на 09.10.2024г. а жалбата подадена по поща на 21.10.2024г., срещу подлежащ на обжалване акт и при липса на отрицателни процесуални предпоставки по чл.159 АПК.

По съществуто на спора, с оглед твърденията на страните и предмета на служебна проверка, съдът съобрази и приема:

Ревизионното производство е образувано със Заповед №Р-22221022004344-020-001 от 24.08.2022 г., изменена със Заповеди от 16.05.2023г., от 21.06.2023г. и 20.07.2023 г., издадени от З. Д. В. - началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП П., като е възложено извършването на ревизия на „НЕТ ШОП“ ЕООД за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.10.2021г. до 31.12.2021 г. и за корпоративен данък за периода от 01.01.2021 г. до 31.12.2021г. Конкретното правомощие, органът възложил ревизията черти от Заповед 3-ЦУ-1506 от 23.08.2022 г. на З. Г. - зам. изпълнителен директор на НАП, Заповед №3-ЦУ-753 от 05.05.2022 г. на Г. Д. - зам. изпълнителен директор на НАП и Заповед №РД-01-245 от 05.05.2022г. на директора на ТД на НАП С..

Производството е спряно със Заповед № Р-22221022004344-023-001 /23.11.2022 г., респ. възобновено със Заповед от 24.02.2023 г., както и отново спряно със Заповед от 27.02.2023 г. и възобновено със Заповед от 27.03.2023 г.- всички издадени от органа, възложил ревизията.

Изготвен и връчен на ревизираното лице е Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221022004344-092-001 от 21.07.2023 г., срещу който е подадено писмено възражение.

Като следствие е постановен и процесно оспорваният РА №Р-22221022004344-091-001/20.02.2024 г., издаден от З. В. - началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП П. и орган, възложил ревизията, и В. К. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП П. и ръководител на ревизията, с който на дружеството са установени са допълнителни задължения за ДДС в размер на 320 590,19 лв. и за корпоративен данък в размер на 8 237,91 лв. На основание и по реда на чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗДЦТДПДВ/ са начислени лихви за ДДС в размер на 79 045.08 лв. и лихви за корпоративен данък в размер на 1 607,35 лв.

Въз основа на събраните и допълнително присъединени доказателства от извършена преди ревизията проверка на дружеството са констатирани следните факти и обстоятелства.

Дружеството е учредено на 28.04.2000 г. и регистрирано по ЗДДС от 27.07.2005 г. Основната му дейност е търговия на едро и на дребно с потребителска електроника,

мобилни телефони, аксесоари за мобилни телефони. LED осветление, офис техника, компютърни системи, телефони, телефонни централи и платки. Ползва офис, нает от „ХОЛСЕЙЛ ЕЛЕКТРОНИКС“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] /което е със същия собственик и управител - А. Х. К./ на адрес: [населено място], [улица]. Съгласно дадените от управителя обяснения в ревизионното производство търговската практика се изразява в следните действия:

Продажбите на едро се осъществяват като първо се получава поръчка от клиента, след което се издава оферта и проформа фактура, по която клиентът плаща авансово. След това поръчват стоката от доставчика, която се доставя в рамките на няколко дни. В някои случаи имат и стоката на склад. Задълженията към доставчиците са с отложено плащане. На някои утвърдени клиенти също се предоставя възможността за такова в рамките на 30 дни. Продажбите на дребно се осъществяват чрез интернет магазин <https://www.netshop.bg/>, който се реконструира в момента на ревизията. Установено е, че за календарната 2021 г. покупките на стоки, които в последствие се продават, започват от м. 10.2021 г. Преди тази дата няма покупки и продажби. Всички закупени стоки са префактурирани, макар и с ниска надценка, т.е. няма установени продажби под себестойност, като получените плащания са само по банкова сметка.

Във връзка с установените задължения по ЗКПО е установено и прието:

За 2021 г. е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО, с декларираните счетоводна и данъчна печалба - 24 602,67 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 2 460,27 лв. Внесен е данък в размер 282,81 лв. Счетоводната печалба е формирана от приходи в размер на 1 609 792,95 лв. и разходи - 1 585 190,28 лв. Не са декларирани увеличения и намаления на счетоводния финансов резултат /СФР/.

Установените задължения произтичат от извършено увеличение на СФР, на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО във връзка с чл. 10. ал. 1 от ЗКПО със сума в размер на 82 458,16 лв., представляваща отчетен текущ разход по с-ка 629-Други финансови разходи. във връзка с осчетоводяване на договор за цесия от 28.12.2021 г., сключен с „ЕМПРО СЪРВИЗ“ ЕООД. С този договор се прехвърля вземане по ф-ра №1064/14.12.2021 г. с клиент AMERICA INTERNATIONAL OF WEST FLORIDA Inc. САЩ. на стойност 102 973,95 лв.

Констатирано е, че на 03.12.2021 г., дружеството е закупило стока с ф-ра №41/03.12.2021 г., с данъчна основа /ДО/ в размер на 101 250,00 лв., с предмет лиценз за комуникационен сървър 135 броя с ед. цена 750,00 лв.. издадена от „ЕМПРО СЪРВИЗ“ ЕООД. На 14.12.2021 г. описаната стока - лиценз за комуникационен сървър 135 бр. по ед. цена 762,77 лв., е префактуриранас ф-ра №1064/14.12.2021 г. с ДО 102 973,95 лв., без начислен ДДС, издадена към клиент AMERICA INTERNATIONAL OF WEST FLORIDA INC. Доставка по посочената фактура е подробно анализирана и в частта по ЗДДС. За извършената продажба е представено Рамково споразумение за доставка на телекомуникационно оборудване и лицензи №0001/2021 г., сключено на 25.11.2021 г.. между „НЕТ ШОП“ ЕООД /изпълнител/ и AMERICA INTERNATIONAL OF WEST FLORIDA Inc, САЩ, с управител М. Л. /възложител/. Споразумението е за доставка на следните продукти: 1 позиция - лицензи за комуникационен сървър, 2 позиция - IP BPX телефонни централи, 3 позиция - платки за телефонни централи и 4 позиция – резервни части и аксесоари. По силата на чл.1 от споразумението - изпълнителят приема да доставя телекомуникационно оборудване, съгласно ценовите оферти на изпълнителя по писмена заявка и техническата спецификация към нея от възложителя, съгласно

обособена позиция от предмета на рамковото споразумение, като възложителят се задължава да заплати договорената цена на изпълнителя по негова ценова оферта. Споразумението е сключено за срок от 2 години /чл. 21. Съгласно чл. 12, възложителят заплаща цената на оборудването по сметка посочена във фактурата, до 90 дни след доставка В чл. 9 /4/ е договорено, че в случая на доставка на лицензи за комуникационен сървър по позиция 1 от споразумението, доставката се извършва по електронна поща или на електронен носител.

Налице е приемо-предавателен протокол от 14.12.2021 г., съгласно който AMERICA INTERNATIONAL OF WEST FLORIDA Inc, САЩ. в частност неговият управител М. Л., е приел 153 бр. лицензи за комуникационни сървъри, като е поставен подпис на управителя и печат. За предал протоколът е подписан от А. К. - управител на „НЕТ ШОП“ ЕООД. По издадената фактура от американското дружество не е постъпило плащане по банков път. Представен е договор за цесия от 28.12.2021г., сключен между „НЕТ ШОП“ ЕООД /цедент/ и „ЕМПРО СЪРВИЗ“ ЕООД /цесионер/, с който цедентът прехвърля на цесионера „вземане от АМЕРИКА И. ИНк., произтичащо от издадени фактури, в общ размер на 102 973.95 лв“. Цесионерът се съгласява да придобие вземанията на цедента на сконтирана с 80% стойност, а именно в общ размер на 20 594.79 лв., срещу задължения на цедента към цесионера на същата стойност от 20 594,79 лв. /чл. 3.1./. Отбелязано е, че за да е налице договор за цесия е необходимо да има уведомление до длъжника, че задълженията са прехвърлени към друг кредитор, но в случая такъв документ не е представен, въпреки че в самия договор е вписано, че цедентът се задължава да уведоми длъжника в срок до 5 дни от подписването на договора, т.е. това следва да се е случило до 02.01.2022 г. Също така е констатирано, че при насрещната проверка на „ЕМПРО СЪРВИЗ“ ЕООД не е представен договорът за цесия, което навежда на извода, че същият е създаден за целите на ревизията, след като е изискан документ за плащане от AMERICA INTERNATIONAL OF WEST FLORIDA Inc. Освен това е констатирано, че в самия договор за цесия не са вписани конкретни данни за идентификация на американското дружество, а последното е записано само с наименование на български език, без адрес и представляващ, без да е посочен и конкретният номер на фактурата, от която произтича задължението, предмет на цесията.

При продажбата на 14.12.2021 г. под архивен номер 23 е взета счетоводна операция Дебит с-ка 411 - Клиенти - 102 973,95 лв., на Кредит с-ка 702/4 - Лиценз за комуникационен сървър - 102 973,95 лв. Следва изписване на стоката на 31.12.2021 г. за периода м. 12.2021 г. под архивен номер 28 с взета операция Дебит с-ка 702/4 - 101 250,00 лв.. на Кредит с-ка 304/4 -/ не става ясно какво е името на под сметката, но с-ка 304 в главната книга е посочена като „Стоки“/ - 101 250,00 лв.

За цесията от 28.12.2021 г. с партньор „ЕМПРО СЪРВИЗ“ ЕООД е взета операция Дебит с-ка 499 - Други кредитори - 101 250,00 лв., на Кредит с-ка 430 - Вътрешни разчети - 102 973,95 лв.

Следва прихващане на 28.12.2021 г. със записан партньор AMERICA INTERNATIONAL OF WEST FLORIDA Inc под архивен номер 66, с взета операция Дебит с-ка 430 - Вътрешни разчети - 102 973,95 лв., на Кредит с-ка 411 - Клиенти - 102 973,95 лв.

С оглед посочените счетоводни операции, органите по приходите са констатирани, че на практика липсва реално плащане по сделката. Дебитното салдо на сметка 499 в размер на 102 973,95 лв. в края на годината е кредитирано със сметка 401 -

Доставчици в размер на 20 594,79 лв. и кредитирано със сметка 629 - Други финансови разходи - 82 379,16 лв. По този начин сметка 499 е приключена със сумата от 102 973,95 лв. (20 594,79 лв. + 82 379,16 лв.)

При тези данни е установено, че фактически сумата от 82 379,16 лв. е отнесена като разход за 2021 г. по дебита на сч. с-ка 629 - Други финансови разходи и същата в следствие е приключена със сметка 123 - Печалби и загуби от текущата година.

На тази база е формиран извода, че неправомерно, като разход за 2021 г., е отчетена сумата от 82 379,16 лв., за която липсва документална обосновааност, а с представения договор за цесия с „ЕМПРО СЪРВИЗ“ ЕООД, което дружество се явява и пряк доставчик на стоката се цели единствено документално доказване на отчетения разход.

Поради това и на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, в увеличение на СФР е отнесена сумата в размер на 82 458,16 лв. Вследствие на допълнителното преобразуване по посочения ред е установена данъчна печалба в размер на 107 060,83 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 10 706,08 лв. След приспадане на внесен данък в размер на 282,81 лв. е установен данък за ваяне в размер на 10 423,27 лв. Начислени са лихви за просрочие в размер на 2 039,85 лв.

Във връзка с установените задължения по ЗДДС е установено и прието:

Установените задължения по ЗДДС произтичат от начислен ДДС в размер на 20 594,79 лв. и непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 299 995,40 лв.

За данъчен период м. 12.2021 г. на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 82, ал. 1 от ЗДДС, органите по приходите са начислили ДДС в размер на 20 594,79 за доставката документирана с издадена на клиент AMERICA INTERNATIONAL OF WEST FLORIDA Inc, САЩ ф-ра №1064/14.12.2021 г., с ДО 102 973,95 лв., без начислен ДДС /коментирана и в частта по ЗКПО/. Фактурата е включена в подадена справка-декларация /СД/ по ЗДДС за м. 12.2021 г. в клетка 14, като доставка по Глава трета от ЗДДС, без начислен ДДС, но в нея не е вписано основание защо не е начислен ДДС, съгласно изискванията на чл. 114, ал. 1, т. 12 от ЗДДС.

Дружеството е представило справка за стоков поток за периодите от 01.01.2021 г. до 31.07.2022 г., където е записан следният обяснителен текст /цит./: „Във връзка с издадена фактура №[ЕГН]/14.12.2021 г, предметът на доставка са лицензи за комуникационен сървър. Същите представляват „стандартен софтуер“ по смисъла на §I, т. 25 от ДР на ЗДДС. Касае се за износ на стоки, основанийето за неначисляване на ДДС е чл. 28 от ЗДДС“. Констатирано е, че за доказване на доставка по чл. 28, т. 1 и т. 2 от ЗДДС, доставчикът следва да разполага с документи посочени в чл. 21, ал. 1 от Правилника за прилагане на Закона за данък добавена стойност /ППЗДДС/, но такива не са представени. Поради това е прието, че не са налице основания за прилагане на нулева данъчна ставка на ДДС. Изтъкнато е, че освен липсата на посочено основание за неначисляване на ДДС, във фактурата е записана дата на данъчното събитие 14.12.2021 г. и място на сделката-гр. С.. Посочена е липсата на извършено плащане от клиента, като подробно са описани установените обстоятелства и взети счетоводни операции във връзка с представения договор за цесия от 28.12.2021 г. с „ЕМПРО СЪРВИЗ“ ЕООД, отразени и коментирани в частта по ЗКПО.

Прието е, че сделката по процесната фактура, издадена на американското дружество, е осъществена на територията на страната и като такава е облагаема със ставка 20%. С

оглед изложените мотиви и правни основания за м. 12.2021 г. е начислен ДДС в размер на 20 594,79 лв.

Предвид факта, че РА е обжалван частично, то в относимата си част с РА и на основание чл. 68, ал. 1 и чл. 69 от ЗДДС, във връзка с чл. 70. ал. 5, чл. 9 и чл. 12 от ЗДДС е формиран извод за липса на реални доставки на стоки и е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 299 995,40 лв. за доставки, документирани с 6 фактури и кредитно известие /КИ/. издадени от преките доставчици „ПОЙНТ ТЕХ КОМПЮТЪРС“ ЕООД, „ЕМПРО СЪРВИЗ“ ЕООД и „ЕЙЧ ПИ ТЕХНО“ ЕООД.

По доставчици и периоди са отразени следните корекции:

1. За данъчен период м. 10.2021 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 6 219,40 лв. за доставка, документирана с ф-ра №10.. 06/11.10.2021 г., издадена от „ПОЙНТ ТЕХ КОМПЮТЪРС“ ЕООД. Предмет на доставка е стока - Apple AirPods PRO ZMA/White, 100 бр., с ед. цена 310,97 лв.

2. За данъчните периоди м. 10.2021 г., м. 11.2021 г. и м. 12.2021 г. е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 160 780.00 лв. за доставки, документирани с 4 фактури и КИ, описани на стр. 6 - 7 в РА, издадени от „ЕМПРО СЪРВИЗ“ ЕООД. Предмет на доставки са стоки - лицензи за централа върху донгъл 165 бр. на ед. цена 738.00 лв., Apple AirPods 2 000 бр. с ед. цена 290.44 лв., лиценз за комуникационен сървър 135 бр. с ед. цена 750,00 лв. и фактуриран аванс за доставка в размер на 293 000,00 лв. с ДДС 58 600,00 лв., който е анулиран с кредитното известие.

3. За данъчен период м. 12.2021 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 132 996,00 лв., за доставка, документирана с ф-ра №31/09.12.2021 г., издадена от „ЕЙЧ ПИ ТЕХНО“ ЕООД. Предмет на доставка е стока - Apple AirPods Pro with MagSafe Charging Case - White EU, 2 000 броя с ед. цена 332,49 лв.

От „ПОЙНТ ТЕХ КОМПЮТЪРС“ ЕООД са представени копие на спорната ф-ра №10...06/11.10.2021 г.. платежни нареждания от 20.10.2021 г. и 08.11.2021 г., удостоверяващи частично плащане в размер на 25 000,00 лв. и международна товарителница /CMR/ от 11.10.2021 г. за превоз на стоката от доставчика до жалбоподателя. В товарителницата е вписан превозвач „СИРИУС ЕЛ ТРАНС“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и превозно средство с рег. [рег.номер на МПС]. Приложени са стокова разписка №6/11.10.2021 и приемо-предавателен протокол /ППШ от 11.10.2021 г. за предаване на стоката в склад на жалбоподателя на [улица], бизнес център „АЛАГОН“ Приложена е също ф-ра № 17/05.10.2021 г. с ДО 604 305,00 лв. и ДДС 120 861.00 лв., с предмет на доставка 1 950 броя Apple Airpods Pro с ед. цена 309,90 лв., издадена от предходен доставчик „ХАЙ-ТЕК ЕЛЕКТРОНКС 13“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. Представени са платежни нареждания от 08.10.2021 г., 14.10.2021 г. и 22.10.2021 г. за извършени плащания към „ХАЙ-ТЕК ЕЛЕКТРОНКС 13“ ЕООД. От прекия доставчик са приложени и обратна ведомост /ОВ/ към 31.10.2021 г., аналитични ведомости по сч. с-ки 304, 411. 499 и 3 мемориални ордери /МО/ за осчетоводяване на процесиите фактури.

От „ЕМПРО СЪРВИЗ“ ЕООД след предприети действия по чл. 32 от ДОПК поради неоткриване на доставчика, по електронен път са представени процесиите фактури и КИ, аналитични салда на сч. с-ка 3041 - Стоки на склад, главна книга за клиент „НЕТ ШОП“ ЕООД и ОВ за периодите от 01.10.2021 г. до 31.12.2021 г. Констатирано е, че доставчикът е бил регистриран по ЗДДС на 27.01.2021 г. и дерегистриран на 25.10.2022 г.. поради обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Установено е само едно плащане от ревизираното дружество към доставчика, осъществено на 10.02.2022 г. в

размер на 53 000,00 лв., а общо процесите фактури са с ДО в размер на 803 900,00 лв. и ДДС в размер на 160 780,00 лв. По връчено искане от ревизирано дружество не са дадени обяснения по конкретни въпроси относно фактическото осъществяване на доставките. Представени са единствено фактурите и счетоводни документи.

От „ЕЙЧ ПИ ТЕХНО“ ЕООД са представени писмени обяснения от управителя и сключен между страните договор от 01.12.2021, в който е договорен срок за доставка на стоката 15.12.2021 г. и срок на плащане 31.01.2022 г. Представена е процесната ф-ра №31/09.12.2021 г. с ДО 664 980,00 лв. и Д ДС 132 996,00 лв. и банково извлечение от 14.12.2021 г. за платена сума от жалбоподателя в размер на 198 000,00 лв. Приложена е фактура №3/03.12.2021 г. от предходен доставчик „ТЕЛЕКОМ 33“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] с ДО 663 760,00 лв. и ДДС 132 752,00 лв. с предмет на доставка 2 000 бр. Apple AirPods Pro with MagSafe Charging к ед. цена 331,88 лв. и банково извлечение от 06.12.2021 г. за плащане към предходния доставчик на сумата от 117 480,00 лв. Приложени са 2 СМР, съответно от 03.12.2021 г. за превоз на стоката от предходния доставчик до прекия с вписано превозно средство, рег. [рег.номер на МПС] и от 09.12.2021г. за превоз от прекия доставчик към ревизираното дружество /с вписано МПС с рег. [рег.номер на МПС] /. В двете товарителници е вписан превозвач „СИРИУС ЕЛ ТРАНС“ ЕООД. Установено е, че доставчикът е бил регистриран по ЗДДС на 23.04.2021 г. и дерегистриран на 23.03.2022 г. Следва нова регистрация от 06.04.2023 г. и дерегистрация от 22.05.2023 г.

На „СИРИУС ЕЛ ТРАНС“ ЕООД посочено от преките доставчици като превозвач в представените СМР е извършена насрещна проверка, при която в писмени обяснения проверяваното лице отрича да е извършвало превози и да са издавани фактури на посочените дружества.

За вписаните в СМР превозни средства, със съответните регистрационни номера, са извършени проверки в базата данни на НАП и са установени техните собственици, на които също са извършени насрещни проверки.

За МПС с рег. [рег.номер на МПС] , със собственик И. И. Р., от последния са дадени обяснения, в които лицето потвърждава, че притежава специален автомобил модел Щ. 9 С 14, регистриран като специален автомобил животновоз. Превозното средство е било предназначено за лични нужди и от 2015 г. е заградено в частен имот на други лица, които отказват да го върнат на собственика и отказват достъп до автомобила. От същата година МПС няма сключена застраховка гражданска отговорност и не е преминавало годишен технически преглед. Превозното средство не се движи, т.к. няма осигурен достъп до него. Преди около 2 години регистрационните табели са свалени от собствениците на имота. В писмените обяснения И. Р. декларира, че никога автомобилът не е отдаван под наем и не е предоставян за ползване на „СИРИУС ЕЛ ТРАНС“ ЕООД, което дружество му е непознато.

За МПС с рег. [рег.номер на МПС] , със собственик Л. П. А., са представени обяснения от лицето, в които потвърждава, че притежава МПС марка Пежо 307, който никога не е отдавала под наем и не е чувала за дружествата „СИРИУС ЕЛ ТРАНС“ ЕООД и „НЕТ ШОП“ ЕООД.

За МПС с рег. [рег.номер на МПС] е установено че не съществува такова регистрирано превозно средство.

Въз основа на събраните доказателства и описани данни, органите по приходите са формирали извод за липса на реални доставки, документиращи с процесите 6 фактури и КИ, издадени от посочените 3 дружества - преки доставчици и на

цитираните по-горе правни основания е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 299 995.40 лв.

В съответствие с посочените корекции са изменени резултатите за трите ревизирани по ЗДДС данъчни периоди и са начислени лихви за просрочие в размер на 79 045.08 лв.

РА е изменен с решението на директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП, като за данъчен период - м.12.2021г. начисленият ДДС в размер на 20 594,79лв. е отменен, респ. определеното задължение за 173 150,79лв. и лихви – 41 817,42 са определени на 152 556 и лихви – 36843,60лв.

С оглед така изложеното, предмета на служебна проверка и твърденията на страните съдът съобрази и приема:

Всяка некомпетентност по определение води до нищожност, без оглед на конкретните обстоятелства /виж т.1 от тълкувателно решение № 2/14.05.1991 г. по гр. д. № 2/1991 г. на ОСГК на ВС/.

„При оспорване на административният акт, преценката за нищожност се свежда до извеждането на един много тежък порок, тежък до степен да направи невъзможно съществуването на акта като такъв. Порокът е толкова тежък, че приравнява административния акт на „правно нищо“, на несъществуващ факт. След като нищожният акт не поражда валидни правни последици, той не би могъл да породи и валидни правни задължения“ /виж тълкувателно решение № 3 от 16.04.2013 г. по тълкувателно дело № 1/2012 г., ОСК на ВАС/.

В същият тълкувателен акт на ВАС е цитирано решение на КС № 5/17.04.2007 г. по к.д. №11/2006 г., съгласно което „Прогресивният характер на легитимацията е възможност да се обжалват административните актове не само когато са налице пряко нарушени права, но и при предстоящо засягане на права.“.

По силата на чл.113 ал.4 от ДОПК, заповедта за възлагане на ревизия не подлежи на обжалване отделно от ревизионния акт.

Върховния административен съд е постановявал нееднократно, че съгласно изричния текст на чл. 113, ал. 4 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс заповедта за възлагане на ревизия не подлежи на обжалване отделно от ревизионния акт. Следователно тя не е от кръга актове, които се атакуват отделно по съдебен ред, а би била предмет на разглеждане от административния орган и впоследствие от съда като част от задължителната процедура по издаване на ревизионен акт - като част от данъчно-осигурителния контрол, уреден в глава XV на ДОПК./ в този смисъл виж Определение № 8647 от 21.09.2007 г. на ВАС по адм. д. № 8333/2007 г., Определение № 6386 от 14.05.2010 г. на ВАС по адм. д. № 6349/2010 г., Определение № 12293 от 25.09.2013 г. на ВАС по адм. д. № 12088/2013 г., Определение № 794 от 23.01.2015 . на ВАС по адм. д. № 106/2015 г., Определение № 13574 от 9.11.2017 г. на ВАС по адм. д. № 11859/2017 г./.

За действителността на обжалвания РА, съдът следи служебно. „При липса на доказателства за компетентност на лицето издало ЗОКО, РА е нищожен и в тази насока е практиката на ВАС, тъй като определеният със същата заповед орган по приходите не разполага с компетентност да издаде ревизионния акт“. / Решение № 4152 от 15.04.2015 г. на ВАС по адм. д. № 7143/2014 г./ РА издаден въз основа на нищожна ЗВР следва да се счита за нищожен. /виж Решение № 5167 от 29.04.2020 г. на ВАС по адм. д. № 12851/2019 г./.

Следователно законосъобразността на Заповедта за възлагане на ревизия е предмет на

съдебният контрол, дължим служебно от съда в съответствие с текста на чл.168 ал.1 АПК.

Съдебният анализ следва да се разгледа през призмата на конкретното засягане, но и с оглед предстоящото, бъдещо засягане /визирано в ТР № 3 от 16.04.2013 г. по тълкувателно дело № 1/2012 г., ОСК на ВАС, чрез препратка към решение на КС № 5/17.04.2007 г. по к.д. №11/2006 г./ с оглед факта, че ЗВР е акта поставящ началото на ревизионното производство.

По силата на чл. 8 ал.1 т.3 от ДОПК компетентна териториална дирекция на Националната агенция за приходите относно производствата по този кодекс, освен ако е предвидено друго, е териториалната дирекция по седалището на местните юридически лица.

Съгласно нормата на чл.12 ал.6 изр.първо ДОПК изглежда е предвидено друго, а именно, че правилата на 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. С което е въведено изключение и дерогация на общото правило за местна компетентност съгласно чл.8 от Кодекса.

Следва да се посочи, че приложимият ДОПК регламентира два вида компетентност във връзка с правомощието да се образува ревизионно производство, посредством възлагането му със заповед:

От една страна е налице териториална компетентност, чиито обхват, а и дерогации бяха посочени по-горе.

От друга страна, е налице универсална компетентност, обхваща територията на цялата страна, всички лица, задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. Същата е обект на регламентацията в текста на чл.112 ал.2 т.2 от ДОПК.

Позната е и т.нар извънредна компетентност, ад хок, възникваща съобразно реда и условието на чл.10 ал.9 ЗНАП, която също ще бъде обект на самостоятелен анализ в настоящият съдебен акт.

Така, извън т.нар. извънредна компетентност, очевидно е, че законодателя визираща два различни типа компетентност, поради което и регламентира реда и условието за надлежното възникване и упражняване на всяка от тях, както и допустимите ограничения по отношение на всяка от тях.

За да възникне универсална компетентност за лице различно от изпълнителния директор на НАП или определен от него заместник, не е достатъчно само да бъде дерогирана местната компетентност, а следва да е налице валидно учредена универсална компетентност. Универсалната компетентност е обект на регламентацията в ДОПК – т.е. предмет на самостоятелна нормативна уредба, която не може да бъде допълвана, променяна или преучредявана с административен акт.

Още с ТР № 4 от 22.04.2004г. по т.д. № 4 от 2002г. ОС на ВАС е посочено а в практиката никога не е било и спорно, че „Компетентността на всеки административен орган е нормативно определена. Издаването на административен акт без необходимата компетентност води до нищожност на акта. В някои случаи нормативни актове предвиждат възможност компетентният орган да делегира на други, подчинени нему органи, да упражняват предоставените му правомощия“.

По силата на чл.112 ал.2 т.2 ДОПК, регламентираща универсалната компетентност за издаване за заповеди за възлагане на ревизия, ревизията може да се възлага от

изпълнителния директор на Националната агенция за приходите или определен от него заместник изпълнителен директор - за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски.

Посочената норма предвижда изрична компетентност за възлагане на ревизия и по отношение на нея, кодекса не допуска изключение, такова, каквото е налице спрямо чл.7 ал.1 и чл.8 ДОПК посредством правилото на чл.12 ал.6 от с.з. Нещо повече - посочената норма на чл. 112 ал.2 т.2 следва да се схваща строго ограничително, в т.ч. и относно това кой може да възлага ревизия, респ. да слага начало на ревизионното производство по отношение на всички видове задължения и всички субекти.

По отношение на тази универсална компетентност, текста на чл.112 ал.3 ДОПК предвижда категорична дерогация от правилото на чл.8. Т.е. налице е универсална компетентност, териториалната не се прилага. С което още по-ясно е подчертан абсолютният и характер. Остава единственият възможен извод, че що се касае до изключителна компетентност, местната е непротивопоставима.

Така, от една страна кодекса ограничава действието на принципа на териториална компетентност по отношение на изпълнителния или определен от него, заместник изпълнителен директор, от друга страна – оправомощава изпълнителния директор с универсална компетентност, която може да делегира на свой заместник.

Предвид съдържанието и текста на горепосочените заповеди, по отношение на посочените в тях служители и с оглед правилото на чл.12 ал.6 ДОПК, следва да се приеме, че безспорно принципа на териториална компетентност е ограничен. Това обаче не означава възникване на универсална компетентност на посочените в заповедта лица. Дерогацията на една от двете компетентности, обаче, не води автоматично до придобиване на другата и обратното, върху каквато погрешна фикция е учредена компетентността в настоящият спор.

Предвид правилото на чл. 122 ал.2 т.2 ДОПК, не може да се приеме, че сама по себе си дерогацията на териториалната компетентност следствие от чл.12 ал.6 ДОПК поражда универсална компетентност. Както вече бе посочено, чрез референция към ТР № 4 от 2004г. на ВАС - компетентност възниква само когато е нормативно предвидена.

В съдебната практика и в доктрината е безспорна постановката, че по своята същност компетентността бива персонална, териториална и материална. В хипотезата на чл.122 ал.2 т.2 от ДОПК и трите вида компетентност са налице и принадлежат само и единствено в полза на изпълнителният директор на НАП с възможност за делегиране на негов заместник.

Процесната ЗВР и последващата ЗИЗВР обаче са издадени от началник сектор „Ревизии“ в ТДНАП – П., по отношение на юридическо лице със седалище и адрес на управление в [населено място]. Като резултат, с оглед императивното правило на чл.112 ал.2 т.2 ДОПК, което не може да бъде изменяно и то чрез административен акт, съдът приема, че посоченият орган не разполага с необходимата компетентност.

На следващо място:

Контролното производство е възложено чрез ЗВР, и ЗИЗВР издадени от З. Д. В.-началник сектор „Ревизии“ в ТД НАП – П., оправомощена от зам.изпълнителния директор на НАП въз основа на № 3-ЦУ-1506 от 23.08.2022 г. за което пък зам.изпълнителният директор на НАП е овластен от изпълнителния директор със Заповед № 3ЦУ-ОПР-22/22.08.2022 г. на изпълнителния директор на НАП. и Заповед РД-01-245/05.05.2022 г. на директора на ТД на НАП С..

Разпоредба на чл. 112 ал.2 т.2 от ДОПК не допуска възможност за преовластяване.

Универсална компетентност за възлагане на ревизии по силата на този член принадлежи единствено на изпълнителния директор на НАП, като по изключението на т.2 предл. второ той може да прехвърли това правомощие на определен от него заместник. Закона не допуска никъде възможност за делегиране на права. И това пар екселанс е изключено по отношение на правомощията дефинирани като изключителна компетентност. Нормата е с лимитативен характер и поставя недвусмислено ограничение пред възможността друго лице, различно от изпълнителния директор или оправомощен от него заместник да възлага ревизия по отношение на всички лица на територията на цялата страната.

Съгласно вече цитираното ТР № 4 от 22.04.2004г. на ОС на ВАС: “Възможността за делегиране на административни правомощия се характеризира с няколко принципни ограничения: никой не може да делегира правомощия, които не притежава; не могат да бъдат делегирани правомощия, които законът определя като изрична компетентност на съответния орган; органът, на когото са делегирани правомощия, не може да ги предоставя другиму“.

Законът не допуска изпълнителния директор на НАП да упълномощава заместника си с правомощието да определя лица, които да възлагат ревизия за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. Законът не допуска и възможността заместник изпълнителният директор да прехвърля компетентност с каквато не разполага, а само му е прехвърлена по силата на делегация.

По своята същност, делегирането се възприема като възможност, предвидена в закона, временно - за определен случай или период от време, съгласно конкретната обстановка и преценката на горестоящ административен орган, той да предостави част от правомощията си на някой от подчинените му органи.

Като продължение и с оглед привидната колизия между разпоредбите на чл.112 ал.2 т.2 ДОПК и чл.12 ал.6 от ДОПК, следва да се отбележи:

Докато чл.12 ал.6 ДОПК премахва ограниченията пред приложното поле на принципа на териториалната компетентност по чл.7 ал.1 и чл.8 ДОПК, по отношение на определена, конкретна категория субекти, с което може и да се приеме, че всъщност разширява приложното поле на този принцип, посредством премахване на териториалното му ограничение без обаче да дефинира какъв е все пак неговият обхват, то текста на чл.112 ал.2 т.2 ДОПК дефинира универсална компетентност с ясен обхват - територията на цялата страна и всички видове задължения. В този смисъл упражняването на ясна универсална компетентност е възможно само и единствено от субектите по чл.112 ал.2 т.2 ДОПК, като въпроса дали едно лице спада сред изключенията по чл.12 ал.6 ДОПК се явява напълно ирелевантен. Необходимо е само и единствено лицето да бъде сред изрично посочените в текста на нормата на чл.122 ал.2 т.2 ДОПК.

И обратното - за да бъде валидно упражнена компетентност, в хипотеза като наличната, следва по отношение на чл.112 ал.2 т.2 ДОПК да бъде предвидено законово ограничение, аналогично с това по чл.12 ал.6 ДОПК. При липсата на такова нормативно решение обаче, следва да се приеме, че производството е образувано без липса на предпоставки затова, същото не е започнало надлежно, а извършените от органите по приходите процесуални действия са в нарушение на процесуалните правила по ДОПК. В допълнение – по отношение на компетентността по чл.112 ал.2

т.2 от ДОПК не само не е налице ограничение, а останалите разпоредби са ограничени в нейна полза, /арг. ал.3 на чл.112 ДОПК/.

Със заповед 3-ЦУ-753/05.05.2022 г. /л.35/ на заместник изпълнителният директор на НАП е предоставена универсална компетентност на поименно посочените в нея служители, както и в 3-ЦУ-1506/23.08.2022 г. /л.39/. Същите правомощия заместника е упражнил по силата на Заповед № 3ЦУ-ОПР-22/22.08.2022 г. на изпълнителният директор на НАП /л.229/.

Така заместник изпълнителния директор е определил органи по приходите за които не се прилагат правилата на чл.7 ал. 1 и чл. 8 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс и по отношение на лице спрямо които съгласно чл.8 компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа.

С оглед изложеното, съдът приема, че процесните заповеди са в пряко противоречие с чл.122 ал.2 т.2 ДОПК и не могат да породят визираните правни последици.

Заповед № 3-ЦУ-1506/23.08.2022 г. на заместник - изпълнителният директор на НАП /л.39/, също следва да бъде разгледана, както в съответствие с правомощието по чл.112 ал.2 т.2 ДОПК, така и самостоятелно, с оглед възможността да обоснове компетентност на възложилото ревизията лице по чл.112 ал.2 т.1 от ДОПК. По силата на тази заповед, заместник изпълнителният директор на НАП е наредил служителите, посочени в списъка по Заповед № 3-ЦУ-753/05.05.2022 г. и Заповед № 3-ЦУ-1659/05.05.2021 г., да осъществяват производствата по данъчно-осигурителен контрол по отношение на лицата, посочени в приложение към тази заповед, за които компетентна съгласно чл.8 ДОПК е ТД НАП – С.. Контролните производства да бъдат възложени от началниците на сектори посочени в Заповед № 3-ЦУ-1659/05.05.2021 г. и Заповед № 3-ЦУ- 753/05.05.2022 г., и определени от директора на ТД на НАП С. със Заповед № РД-01-287/10.05.2021 г. и Заповед № РД-01-245/05.05.2022 г. на основание чл.122 ал.2 т.1 ДОПК.

Със Заповед № РД-01-245/05.05.2022 г. на директора на ТД на НАП – С. /л.38/, с която на основание чл.11 ал.3 от ЗНАП вр. чл.112 ал.2 т.1 от ДОПК и заповед № 3-ЦУ-753/05.05.2022 г. на заместник-изпълнителния директор на НАП, определя конкретни служители измежду тези, за които съгласно горе-посочената заповед не се прилагат правилата на чл.7 ал.1 и чл.8 от ДОПК, които да изпълняват функциите на компетентен орган по чл.112 ал.2 т.1 от ДОПК. Сред тях е и началника на сектор „Ревизии“ ТД на НАП – П..

На първо място, Заповедта на директора на ТД на НАП С. е постановена на основание чл.11 ал.3 от ЗНАП. Посочената разпоредба предвижда, че териториалният директор може да възлага със заповед на определени органи по приходите и служители от териториалната дирекция изпълнението на правомощията по ал. 1 и 2, с изключение на тези по ал. 2, т. 2.

В настоящият казус е безспорно, че З. В. е служител на ТД на НАП-П.. По силата на посочената заповед обаче същата се разглежда като служител на ТД на НАП – С.. В тази връзка, следва да се посочи, че възможността един служител в дадена териториална дирекция, да бъде квалифициран като служител на друга, не е чужда на ЗНАП, но същата е възможна само в хипотезата на преминаване в ал.8 на чл.10 от този закон. За да възникне валидно преминаване и като следствие - цялата съвкупност от права и задължения, резултат от осъществяването му, следва да е налице надлежна заповед от изпълнителния директор или определено от него лице, посочваща кои

служители от коя в коя ТД на НАП преминават, както и акт на командироване издаден от съответният териториален директор, в съответствие с КТ. Видно от данните по делото, заповедта на директора на ТД на НАП – С. не визираща командироването на определени служители, нито е налице заповед на изпълнителния директор на НАП или определено от него лице, което да нарежда преминаване на служители от една ТД в друга ТД на НАП.

В този смисъл посочената в Заповедта на директора на ТД на НАП – С., З. В. нито има качеството на орган по приходите в ТД на НАП-С., нито по отношение на нея е приложена процедура по преминаване в посочената дирекция, така, че да се приеме, че е налице валидно учредена компетентност по чл.112 ал.2 т.1 от ДОПК.

Следва да се приеме, че Заповед №З-ЦУ-753/05.05.2022 г. на заместник - изпълнителния директор на НАП /л/35/, обективира делегация на правомощия, каквато закона/чл.122 ал.2 т.2 ДОПК/ не допуска, като успоредно с това делегацията е по отношение на лица, нямащи необходимото качество /осъществена е въз основа на несъществуваща законова фикция/. Посочената заповед съдържа невъзникнало условие/валидно определени от директора на ТД на НАП – С./, което не позволява и същата да се счита за валиден управомощаващ акт. В този смисъл същата не може да породи компетентност нито в хипотезата на ал.8, нито в хипотезата на ал.9 от ЗНАП.

В допълнение и в посочените заповеди – както на заместник изпълнителния директор на НАП, така и на директора на ТД на НАП С. не е посочена, още по-малко - мотивирана и обоснована конкретна служебна необходимост налагаща посочената делегация.

Всички посочени заповеди, прочетени, както самостоятелно, така и в съвкупност, налагат извода, че процесният РА е постановен при липса на компетентност на органа, възложил ревизията, респ. действията извършени в рамките на ревизионното производство са осъществени при липса на процесуална предпоставка от категорията на абсолютните, поради което РА е нищожен и като такъв подлежи на отмяна. Отделно от това, факта, че издател на акта е и лице, неотговарящо на изискването на чл. 119 ал.2 ДОПК, налага извода, че акта е нищожен и на посоченото основание.

В допълнение следва да се посочи:

Текста на чл.10 ЗНАП част от която е и нормата на ал.9 е озаглавен “изпълнителен директор“. Разпоредбата урежда неговите правомощия, като орган на НАП – методологични, организационни, представителни, контролни, структурни по отношение системата на НАП, по планиране и управление дейността на Агенцията и нейният бюджет и прочее.

В този смисъл посочената разпоредба е вътрешнослужебна по своя характер и регламентира правомощия, които могат да се упражняват от изпълнителния директор по отношение на служителите на Агенцията и по отношения на Агенцията, в цялост.

Посочената норма не може да регламентира компетентност на органите по приходите, посредством правомощия на изпълнителния директор и то компетентност, която от една страна - действа в отношенията на с трети лица /каквото действие се проявява във връзка с ревизионното производство/, а от друга е обект на регламентация в друг нормативен акт, а именно – ДОПК.

Всъщност, както ВАС е посочил в своето Решение № 10234 от 14.11.2022 г. на ВАС по адм. д. № 1592/2022 г., „Материалната компетентност за издаване на ревизионния акт по отношение на органа, който издава заповедта за възлагане на ревизията, произтича по силата на закона - чл. 119, ал. 2 ДОПК, а не по силата на заповедта на

териториалния директор по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК. Поради това не намира подкрепа в закона тезата, че този орган има само процесуална компетентност да издаде акта, а да няма материална такава“/ в този смисъл вж. решаващите мотиви на ТР № 5/13.12.2016 г. на ОСС от I и II колегия на ВАС по тълкувателно дело № 10/2016 г. /.

След като източник на правомощието на органа по приходите да възлага ревизии и да участва в издаването на РА е законът /вж. чл. 112, ал. 2 и чл. 119, ал. 2 ДОПК/, а не заповедта на териториалния директор по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК то по аргумент на по-силното основание - точно като такъв вътрешнослужебен акт следва да се разглежда и заповедта по чл.10 ал.9 от ЗНАП.

Съгласно текста на чл.10 ал.9 ЗНАП: „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.“

Посочената норма очевидно се схваща като разпоредба, пораждаща компетентност за възлагане на ревизия от страна на служители на НАП, без значение от коя териториална дирекция, въз основа на делегиране на права от страна на изпълнителният директор на НАП или определен от него изпълнителен директор.Конструкция, която се явява компрометирана от гледна точка на законовият източник на компетенция за възлагане на ревизионно производство, като процесното.

Успоредно с това:

По силата на чл. 113 от ДФЕС Съюзът има компетентност да приема разпоредби относно косвеното данъчно облагане, основен инструмент на което е данъкът върху добавената стойност. Тази компетентност е упражнена чрез приемането на няколко съюзни директиви, сред които с основно значение е Директива 2006/112/ЕО НА СЪВЕТА от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност /L 347/1 Официален вестник на Европейския съюз/, приложима и относима към преценката за законосъобразност на оспорвания РА, в частта относно установените задължения по националния ЗДДС транспониращ директивата.

Ето защо, настоящият състав приема за несъмнено установено, че спора, по същество спада в приложното поле на правото на Европейския съюз.

И доколкото настоящият казус не повдига материалноправен или процесуално правен спор, а поставя въпроса за принципа на правната сигурност, то същият принцип несъмнено е конституционен принцип на ЕС, прогласен в съюзният правопорядък още с най-ранната съдебна практика на Съда в Л., базирана на националните конституционни традиции на ДЧ, редом с принципите на легитимните правни очаквания и принципът на пропорционалност /решения по дела 7/56 Algeria; Дело 42/59S NUPAT; Дело 265/78 Ferwerda; Дело 23/68 Klomp; Дело 11/70 Internationale Handelsgesellschaft; Дело 147/81 M.; Дело 15/83 Denkavit/.

От своя страна, Съда на Европейския съюз /ЕСК/ също е имал възможността да посочил ясно и недвусмислено, че: „... принципът на правна сигурност, следствие от който е принципът на защита на оправданите правни очаквания, изисква правните норми да бъдат ясни, точни и предвидими, що се отнася до техните последици, особено когато те могат да имат неблагоприятни последици за физическите лица и за предприятията (вж. в този смисъл решения VEMW и др., C-17/03, EU:C:2005:362, т. 80

и цитираната съдебна практика, ASM Brescia, C-347/06, EU:C:2008:416, т. 69 и Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation, C-362/12, EU:C:2013:834, т. 44 и много други)“.

Посочената постановка е възпроизвеждана нееднократно в актовете на СЕС, друг пример за което е: „...принципът на правна сигурност, следствие от който е принципът на защита на оправданите правни очаквания, изисква, от една страна, правните норми да бъдат ясни и точни, а от друга страна, прилагането им да е предвидимо за правните субекти, особено когато могат да имат неблагоприятни последици за физическите лица и предприятията...(решение от 15 април 2021 г., Federazione nazionale delle imprese elettrotecniche ed elettroniche (Anie) и др., C-798/18 и C-799/18, EU:C:2021:280, т. 41).

В допълнение, единият нормативен акт - ЗНАП е с ранг на закон и е от същия порядък, като ДОПК. От друга страна, обаче, ЗНАП е предимно устройствен закон уреждащ вътрешнослужебния статут и отношения и при никакви хипотези не може да се приеме, че неговата насоченост е към лицата – обекти на данъчно-осигурителен контрол. Правоотношенията във връзка с данъчно-осигурителния контрол осъществяван от държавата по отношение на частноправните субекти са обект на законова уредба в ДОПК.

Още в чл.1 от Кодекса е записано изрично, че с този кодекс се уреждат производствата по установяване на задълженията за данъци, задължителни осигурителни вноски, както и по обезпечаване и събиране на публичните вземания, възложени на органите по приходите и публичните изпълнители.

Разпоредбата на чл.1 то ЗНАП предвижда, че този закон урежда създаването, статута, устройството и дейността на Националната агенция за приходите, както и правомощията на нейните органи.

Доколкото термина „правомощия“ поражда съмнение за известна идентичност в приложното поле на посочените два нормативни акта, то настоящият състав счита, че нормата на чл.10 ал.9 ЗНАП следва да се чете единствено и само относно реда и условията за вътрешнослужебно разпределение на компетенции с оглед структурата, реда и организацията на работа на НАП и нейните органи. ЗНАП обаче не може и не следва да има за предмет – регламентация на правомощията на органите на НАП по отношение на трети лица. Посочената уредба е изрично дефинирана и регламентирана в ДОПК. Именно в ДОПК е уредена и компетентността за възлагане на ревизия, с нарочни, конкретни и ясни разпоредби. В този смисъл опита за заобикаляне на ДОПК, посредством норми с вътрешнослужебен характер, които получават прочит като дефиниращи правомощие на органите на НАП по отношение на трети лица, представлява флагрантно нарушение на принципа на правната сигурност. /те не просто получават такъв прочит, в мотивите на законопроекта изрично е записано, че нормата има за цел – осъществяване на по-ефикасен контрол върху лицата./. И не съответства на изискването за яснота и предвидимост на законотворчеството.

Ето защо с оглед трайно възприетото схващане в практиката на ВАС, че компетентността на издаване на ЗВР произтича от законът, както и с оглед факта, че разпоредбите на ДОПК не допускат делегация на компетентност, като процесно осъществяването и предвид изискванията на принципа на правна сигурност, яснота и предвидимост утвърден в практиката на Съда в Л., настоящият съдебен състав счита, че обжалваният РА е нищожен.

При тази преценка, съобразно текста на чл.160 ал.5 ДОПК, съдът следва да приложи

нормата на чл.173 ал.2 от АПК, респ. да изпрати преписката на съответния компетентен орган с указания по прилагането на закона.

С оглед гореизложеното и на основание чл. 160 ал.1 от ДОПК вр. чл.173 ал.2 от АПК, Административен съд София-град,74 състав,

РЕШИ:

ПРОГЛАСЯВА НИЩОЖНОСТТА на РА № Р-22221022004344-091-001 от 20.02.2024 г. г., издаден от З. В., в качеството ѝ на орган, възложил ревизията и В. К., ръководител на ревизионния екип – и двете служители в ТД на НАП – П., в частта в която РА, е потвърден с Решение № 1051/01.08.2024 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика при ЦУ на НАП.

ИЗПРАЩА преписката на директора на ТД на НАП-С. за администриране и произнасяне съобразно мотивите на настоящето решение.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба чрез Административен съд София-град до Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

Препис от настоящето решение да се изпрати на страните.

Съдия: