

РЕШЕНИЕ

№ 1631

гр. София, 13.03.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 74 състав,
в публично заседание на 26.02.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Младен Семов

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **6386** по описа за **2023** 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 „Енкканто“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], [населено място], [улица], ет.4 чрез адв.Ч.-САК, с посочен по делото съдебен адрес: [населено място], [улица],ет.7 срещу РА № Р-22002322003136-091-001/13.01.2023г., издаден от С. А., в качеството и на орган възложил ревизията и Р. С. - ръководител на ревизията, в частта с която е изменен и потвърден с Решение № 466/12.04.2023г. на директора на дирекция ОДОП.

Твърди се нищожност на оспореният РА като подписан в нарушение на изискването на чл.3 т.12 от Регламент № 910/2014,т.е. от лица,които не са разполагали с КЕП съдържащ елементите на усъвършенстван електронен подпис.

Успоредно с това, РА се оспорва като постановен при липса на предпоставки за провеждане на ревизия в условията на чл.122 и сл. от ДОПК,тъй като органите на НАП нямат правомощия да дават указания за подхода при водене на счетоводството на дружество,а същото е организирано и водило текущо счетоводство в съответствие с изискванията на ЗСч и Н. и утвърден индивидуален сметкоплан, което се потвърждава и от издаденият РД.Посоченото обстоятелство жалбоподателя квалифицира и като вътрешно противоречие на самият акт. Като продължение – основанията по чл.122 ал.1 от ДОПК не са безспорно установени от органите по приходите,поради което е налице и превратно използване на посочената разпоредба.

Оспорват се констатациите относно отказаното право на данъчен кредит по доставки от „Делев 2000 МИК“ ЕООД и непризнаване разходите по тези доставки за данъчни цели, тъй като отношенията с дружеството са установени с издадени фактури, договори, протокол обр.19 за извършени СМР, налице е индивидуализация на видове, количества и обекти на които са извършени доставките, като всички фактури са заплатени по банков път, представени са счетоводни справки проследяващи съпоставимостта на полученото от дружеството и предадено на неговият възложител – „Грийнлайф пропърти“ ЕООД, както и документи отразяващи посоченото обстоятелство.

Относно установените задължения и отказано право на данъчен кредит по ЗДДС:

Твърди се, че всички материали са предоставени от възложителите „Грийнлайф пропърти“ ЕООД/“Геострой“ АД като доставки на СМР са превъзложени от /“Геострой“ АД на „Енкканто“ ЕООД, като жалбоподателя съответно ги е превъзложил на „Делев 2000 МИК“ ЕООД с протоколи за предаване, съответно № 1, №2, №3, №4 и №5 а във фактурите с „Делев 2000 МИК“ ЕООД е включен само труда за извършените СМР, като фактурите от жалбоподателя към “Геострой“ АД също са само за извършен труд. На възложителя насрещна проверка не е правена, а тя би установила посоченото обстоятелство.

Твърди се успоредно с това, че произходът на стоките, съгласно трайно установената съдебна практика не е обстоятелство, относимо към павото на данъчен кредит.

Не е направен анализ на съпоставимостта с последващата реализация на получените СМР, т.е. ако не бяха получени преки доставки обективно невъзможно е да извършат последващи такива, като се възразява, че по отношение на последващата реализация не са съставени РА на получателите, респ. недопустимо е за една и съща доставка да се признае, че при получателя е реално извършена а при доставчика – че не е, в подкрепа на което се позовава на Решения на СЕС по дела С-566/07, С-138/12, С-78/12 и практиката на ВАС.

Оспорва се извода за фиктивност на фактурите, тъй като е недопустимо оспорване на документи в рамките на административно производство, още повече – с твърдение за невярност, тъй като административното производство не е състезателно и няма възможност АО да оспори валидността на който и да е документ, представен от ревизираното лице.

Оспорва се и извода за привидност на сделките, като се твърди, че дори привидните сделки не са нереални, същите са действителни, но изразената в тях воля е различна от действителната. В този смисъл органите по приходите е следвало да установят с допустимите доказателства наличието на заобикаляне на закона в която връзка се позовава на чл.216 ДОПК регламентира недействителните спрямо държавата правни сделки, което обстоятелство се установява с исково производство а не чрез обикновен факт съгласно чл.ал.2 на посочената норма. В тази връзка дори да се разкрие симулация това би означавало корекция на платените данъци чрез прилагане правилата на прикритата сделка.

Оспорва се и извода за липса на кадрова обезпеченост при доставчика. Обстоятелство, което съгласно Решение С-324/11 на СЕС не може да послужи за основание за отказване право на данъчен кредит.

На следващо място твърди, че непредставянето на счетоводни документи от

доставчик не може да обоснове отказ от правото на данъчен кредит – извод следствие от Решение на СЕС по дело С-18/13 и решение по адм.дело № 3746/2017г. на ВАС. Твърди ,че понастоящем е изпълнена хипотезата на чл.55 ТЗ като счетоводните записвания на дружеството се ползват като доказателства за реално осъществената сделка.

Твърди се още пълна липса на доказателства относно участие на дружеството в данъчна измама,като се позовава отново на практика на СЕС във връзка с хипотезите в които може да се откаже право на данъчен кредит и в частност Решения по дело С-80/11 и С-142/11,С-324/11,С-18/13,С-642/11 и С-643/11, като в решение С-324/11 на СЕС е изведена и презумпция за невиновност на получателя на доставката,при наличие на нарушение извършено от доставчик по веригата от доставки, като получателя не е длъжен да извършва проверки. В този смисъл и когато се твърди неправомерно поведение на доставчик, това не може да ангажира отговорността на дружеството-получател.

С оглед изложеното се претендира,че неправилно е приложена нормата на чл.68 ал.1 ЗДДС и чл.70 ал.5 ЗДДС.

Относно установените задължения по ЗКПО:

Твърди се неправилно приложение на чл.10 ал.1 ЗКПО, тъй като по силата на чл.180 ГПК органите по приходите е следвало да зачетат материалната доказателствена сила на представените частни документи. Излагат се възражения относно липсата на документална обоснованост.

Твърди се,че в решението на директора на дирекция ОДОП изобщо не са обсъдени възраженията на дружеството относно липсата на основания за приложимост на чл.15 и чл.16 ЗКПО,тъй като разходите са реално извършени и правилно осчетоводени. Не е изследвано и дали осчетоводените от дружеството разходи са осчетоводени от насрещната страна като приходи и как се отразил този приход за периода,респ. дали в следствие на това не е постигнато заплащане на по-висок корпоративен данък.

Успоредно с това,за разлика от чл.177 от ЗДДС, чл.16 от ЗКПО не предвижда оборима презумпция за това,кога е налице заобикаляне на закона.

Оспорват се констатациите за преобразуването на финансовия резултат за 2017г. – в размер на 2452,69лв/разлика между счеговодно отразени и декларирани приходи/, непризнатите разходи за амортизация на апартамент в [жк],48лв. и за 2021г.-3803,44лв., непризнатите разходи за 2021г. в размер на 117 700,39лв. свързани с изпълнение на СМР по договори,чието изпълнение е започнало 2021г. и приключило 2022г.,тъй като СС 11 е неприложим в случая,тъй като дружеството не строи сгради а извършва отделни СМР в чужди обекти,респ. разхода не може да се обвързва с приемане на строителството за цялата сграда,но дори и да беше така, то признаването следва да се осъществи към тапа на съответното изпълнение по т.6.4. от СС18, т.5.1. от СС18/алтернативни възможности/, като твърди,че дори да се приеме, че приложим е СС11 то ако не се признае текущ разход не следва да се признава и текущ приход, но такава корекция в РА няма.

Ответната страна – директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП изразява становище за неоснователност на жалбата,аналогично с изложеното в постановеното от него решение в производството по оспорване на РА по административен ред,което съдът ще възпроизведе, в относимата му част, по-долу.

В рамките на проверката по чл.158 от АПК и след администриране на жалбата,

намира, че тя 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, срещу подлежащ на обжалване акт и при липса на отрицателни процесуални предпоставки по чл.159 АПК. Като такава същата подлежи на разглеждане по същество.

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

Ревизионното производство е образувано със ЗВР №Р-22002322003136-020-001 от 24.06.2022 изменена със ЗВР №Р-22002322003136-020-002/03.10.2022 г., издадени от С. А., началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В., оправомощена съгласно Заповед №ЗЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. на изпълнителния директор на НАП, Заповед №З-ЦУ-753/05.05.2022 г. и №З-ЦУ-1153/23.06.2022 г. на зам. изпълнителния директор на НАП, и Заповед №РД-01-245/05.05.2022 г. на директора на ТД на НАП С., за определяне на задълженията на „ЕНККАНТО“ ЕООД по ЗДДС за данъчни периоди от 01.01.2016 г. до 30.04.2022 г. и за корпоративен данък по ЗКПО за периодите от 01.01.2016 г. до 31.12.2021 г. За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002322003136-092-001/13.12.2022г., срещу който не е подадено възражение от страна на дружеството. Така, производството е приключено с РА №Р-22002322003136-091-001 от 13.01.2023 г., издаден от С. С. А. – орган, възложил ревизията, и Р. М. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В. – ръководител на ревизията.

Безспорно е установено, че основната дейност на „ЕНККАНТО“ ЕООД през ревизираните периоди е строителство и довършителни работи.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизирания субект са връчени ИПДПОЗЛизх. №Р-22002322003136-040-001/01.07.2022 г., №Р-22002322003136-040-002/16.09.2022 г. и №Р-22002322003136-040-003/07.10.2022 г., с които са изискани първични и вторични счетоводни документи, счетоводни регистри и търговска документация. Представените документи са описани в РД.

С Протокол №1193059/13.10.2022 г. е документирано посещение в обекти на дружеството-магазин 20и21, и апартамент в [населено място], а с Протокол №1193058/14.10.2022 г. и Протокол №1193061/17.11.2022 г. е документирано посещение в офис, с цел преглед на първични счетоводни документи и търговска документация.

При анализ на представените счетоводните регистри е прието, че дружеството не води аналитична отчетност по отделни строителни обекти и не използва счетоводна сметка 611 Разходи за основната дейност, като не е представило и информация за себестойност и справка с данни за отчетените разходи и приходи по отделни обекти.

На тази база е прието, че са налице обстоятелствата по чл. 122, ал. 1, т. 4 от ДОПК - липсва или не е представена счетоводна отчетност съгласно ЗСч. или воденото счетоводство не дава възможност за установяване на основата за данъчно облагане, както и когато документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци или за определяне на задължителните осигурителни вноски, са унищожени не по установения ред. В резултат на „ЕНККАНТО“ ЕООД е връчено Уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК №Р-22002322003136-113-001 от 11.11.2022 г., с което е уведомено, че основата за облагане по ЗДДС за данъчни периоди от 01.01.2016 г. до 30.04.2022 г. и за корпоративен данък по ЗКПО за периодите от

01.01.2016 г. до 31.12.2021 г. ще бъде определена по особения ред на чл. 122 от ДОПК. Връчено е Уведомление чл. 17, ал. 1, т. 2 от ДОПК №Р-22002322003136-139-001/11.11.2022 г. и ИПДПОЗЛ №Р-22002322003136-040-004/11.11.2022 г., като е изискано представяне на декларации по чл. 124 и вземане на становище. Дружеството е представило документи по връченото искане, но не е представило становище и декларации по чл. 124 от ДОПК.

На тази база е извършен е анализ на обстоятелствата по чл. 122, ал. 2, т. 1-16 от ДОПК, съответно:.

По ЗДДС

За извършените доставки и начисления данък

Установено е, че с НА №75399/14.12.2020 г. „ЕНККАНТО“ ЕООД продава на Агора А. П. недвижим имот, находящ се в [населено място], [жк], [жилищен адрес] с продажната цена на имота по НА е в размер на 48 149,90 евро или 94 173,00 лв. без ДДС. За сделката, ревизираното лице е издало 5 фактури през данъчни периоди м. 08 и м. 09.2019 г., м. 07 и м. 12.2020 г. с данъчна основа в общ размер на 78 477,60 лв. и ДДС 15 695,52 лв. По издадените фактури е извършено плащане по банков път от С. П. – съпруг на Агора А. П., в размер на 60 000,00 лв. през 2019 г. и 13 000,00 лв. през 2020 г. Приходът от издадените фактури е отчетен от ревизираното дружество по сметка 709 Приходи от други продажби.

Органите по приходите са приели, че съобразно договорената с НА цена на недвижимия имот, „ЕНККАНТО“ ЕООД е следвало да издаде фактури с данъчна основа в размер на 94 173,00 лв. Поради това и като е отчетено, че са издадени фактури с данъчна основа в общ размер на 78 477,60 лв. е формиран извода, че дружеството не е включило в дневника си за продажби и не е начислило ДДС на извършени от него доставки с данъчна основа в размер на 15 695,40 лв. /94173,00 - 78477,60/. Ето защо с тази сума е формирана данъчна основа по чл. 122 от ДОПК за облагане с ДДС за данъчен период м. 12.2020 г. и върху нея е начислен ДДС в размер на 3 139,08 лв.

За получените доставки и данъчния кредит

Установено е, че през данъчни периоди м. 02 - м. 04 и м. 06 - м. 10.2021 г. включително „ЕНККАНТО“ ЕООД е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 80 734,90 лв. по 31 фактури, издадени от „ДЕЛЕВ 2000 МИК“ ЕООД, с предмет на доставката СМР и стоки.

На основание чл. 45 от ДОПК на доставчика е извършена насрещна проверка, документирана с ПИНП №П-22221422134114-141-001/05.10.2022 г. По реда на чл. 32 ДОПК, поради ненамиране на управителя или упълномощено лице на адреса за кореспонденция е връчено ИПДПОЗЛ, като исканите документи не са представени.

На базата на извършена справка в информационната система на НАП е установено, че от датата на регистрация по ЗДДС – м. 08.2020 г., до м. 02.2021 г. дружеството подава нулеви справки - декларации /СД/ по ЗДДС, а от м. 02.2021 г. до датата на deregistrацията по ЗДДС – м. 06.2021 г., СД не са подавани. Издадените фактури на „ЕНККАНТО“ ЕООД не са включени в дневника за продажби на „ДЕЛЕВ 2000 МИК“ ЕООД нито в периода на издаването им, нито в последващи периоди. „ДЕЛЕВ 2000 МИК“ ЕООД няма деклариран лица, наети по трудови и извънтрудови правоотношения. Няма подадени ГДД по ЗКПО за 2020 г. и 2021 г. Няма данни и за регистрирани превозни средства и деклариран обекти.

Във връзка с доставките от „ДЕЛЕВ 2000 МИК“ ЕООД, е представен Договор от 07.05.2020 г., съгласно който „ЕНККАНТО“ ЕООД, в качеството си на възложител, възлага, а „ДЕЛЕВ 2000 МИК“ ЕООД – изпълнител, приема да извърши на свой риск, със свой труд, средства и с необходимата строителна техника и механизация предвидените в Приложение №1 дейности за изпълнение на СМР, представляващи зидарски дейности на обект[жк], находящ се в [населено място], кв. „Л., м. „К. вада“. В представено Приложение №1 към договора е определена единична цена на направа на гипсова мазилка по стени и тавани в размер на 11,00 лв. без ДДС, като е уточнено, че количествата подлежат на доказване с акт обр. 19. Съгласно чл. 1, ал. 3 на договора за изпълнението на работите по настоящия договор изпълнителят приема материалите за зидарията от възложителя с двустранно подписан приемо-предавателен протокол, като се задължава да не поврежда материалите и да няма преразход при изпълнение на възложените СМР. В чл. 2, ал. 3 на договора е посочено, че стойността на СМР обхваща изпълнение на СМР с включени всички разходи и необходими операции за изпълнение на същите до предаването им на възложителя в договорения вид, в т.ч., но не само - труд, допълнителни разходи, такси, печалба, изпълнение на СМР, съгласно строителните правила и нормативи, гаранционна поддръжка, поддържане на обекта в почистен и подреден вид по време на изпълнение на СМР, издаване на обекта в почистен и подреден вид, натоварване, разтоварване, качване, пренасяне, транспортиране и поддръжане на необходимите материали и инвентар на обекта, застилането с предпазни средства при изпълнение на СМР. Окончателната цена ще се формира на база на договорените единични цени, след замерване и приемане на действително извършените работи с двустранно подписан приемо-предавателен протокол. Срокът за изпълнение на възложените с договора дейности е 100 календарни дни, считано от датата на получаване от изпълнителя на осигуряване фронт на работа от възложителя.

Представен е и Договор от 15.12.2020 г., съгласно който „ЕНККАНТО“ ЕООД възлага, а „ДЕЛЕВ 2000 МИК“ ЕООД – изпълнител, приема и се задължава на свой риск, със своя работна сила и организация да изпълни срещу възнаграждение работи /само труд/ на обект жилищна сграда с магазини и подземни гаражи – вх. А, вх. Б и сутерен 1- първи етап, вх. В – втори етап, сутерен 2 – трети етап, и помещение за трафопост – четвърти етап, находящ се в [населено място], район „В.“, НПЗ „С.“. Възложените работи представляват изпълнение на зидарии и са подробно посочени в Приложение №1, в което е определена единична цена на направа на тухлена зидария 25.12 см. по 12,00 лв./кв.м. без ДДС, монтаж на шурц - 8,00 лв./мл. без ДДС, зидане на линейни елементи с ширина 40см - 8,00лв./мл. без ДДС и зидане на вентилационни комини - 30,00 лв./бр. без ДДС. Необходимите за изпълнение на възложените работи материали се осигуряват и са ангажимент на възложителя.

Съгласно чл. 6 ал. 1 и ал. 2 от договора отчитането на изпълнените работи ще се извършва ежемесечно, в срок до 25-то число на текущия месец. В същия срок изпълнителят изготвя и протокол за изпълнените работи и го внася при възложителя за одобрение. След получаване на протокола по ал. 1, възложителят може съвместно с изпълнителя да направи оглед на представените за приемане работи, да ги измери и приеме или разпореди поправянето им. При всички случаи работите се приемат, ако същите са потвърдени от страна на инвеститора — „ГРИЙНЛАЙФ ПРОПЪРТИ“ ЕООД.

Представени са и копие на протоколи обр. 19, подписани само от възложителя

„ЕНККАНТО“ ЕООД и фактури, три от които - №[ЕГН] от 24.02.2021 г., №[ЕГН] от 26.02.2021 г. и №[ЕГН] от 28.02.2021 г., не са свързани със СМР по горесцитираните договори, а за малка част от фактурите не са представени протоколи за приемане на СМР.

Ревизиращите органи са констатирани, че от доставчика не са представени счетоводни регистри, в които да са отразени издадените фактури като приход от продажби на услуги и стоки. Не са представени доказателства за материално техническа обезпеченост за извършване на услугите. Не е представен счетоводен регистър на сметки от гр. 30 за заприходените и в последствие изписани стоки, предмет на доставки по фактура №[ЕГН]/29.10.2021 г., както и доказателства за произход на стоките. Не са представени и доказателства за лицата, извършили услуги, както и за вложени материали.

Според органите по приходите в случая не са налице реални доставки на стои и услуги, поради което и на основание чл. 70, ал. 5, чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 96, чл. 25, ал. 2- 4 от ЗДДС, на „ЕНККАНТО“ ЕООД е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 80 734,90 лв. по издадените от „ДЕЛЕВ 2000 МИК“ ЕООД фактури през данъчни периоди м. 02, м. 03, м. 04, м. 05, м. 06, м. 09 и м. 10.2021 г.

По ЗКПО:

Констатирано е, че за 2017 г. „ЕНККАНТО“ ЕООД е подало ГДД по ЗКПО с вх. №2300И0093687/02.02.2018 г., с деклариран счетоводен финансов резултат – счетоводна загуба в размер на 1 438 01,57 лв., формиран положителен данъчен финансов резултат в размер на 54 196,04 лв. и полагащ се данък 5 419,60 лв.

За 2018 г. е подадена ГДД по ЗКПО с вх. №2300И0121125/22.02.2019 г., с деклариран счетоводен финансов резултат – счетоводна печалба в размер на 264 228,90 лв., формиран положителен данъчен финансов резултат в размер на 499 368,30 лв. и полагащ се корпоративен данък 49 936,83 лв.

За 2019 г. е подадена ГДД по ЗКПО с вх. №2300И0146123/27.01.2020 г. с деклариран счетоводен финансов резултат - счетоводна загуба в размер на 51 302,35 лв., формиран положителен данъчен финансов резултат в размер на 285 327,65 лв. и полагащ се данък в размер на 28 532,77 лв.

За 2020 г. е подадена ГДД с вх. №2300И0201180/16.06.2021 г. с деклариран счетоводен финансов резултат – счетоводна печалба в размер на 50 874,76 лв., формиран положителен данъчен финансов резултат в размер на 585 874,76 лв. и полагащ се данък 58 587,48 лв.

За 2021 г. е подадена ГДД по ЗКПО с вх. №2300И0222139/22.03.2022 г., с деклариран счетоводен финансов резултат – счетоводна загуба в размер на 100 418,40 лв., формиран положителен данъчен финансов резултат в размер на 109 896,60 лв. и полагащ се данък 10 989,66 лв.

При извършен анализ на счетоводно отразените приходи по сметки от гр. 70 и декларираните приходи с ГДД по чл. 92 от ЗКПО е установено несъответствие в размер на 2 452,69 лв. за 2017 г., а именно счетоводно отразените приходи са в общ размер на 2 413 106,01 лв., а декларираните с ГДД по ЗКПО приходи за периода са в размер на 2 410 653,32 лв. Тоест приходи в размер на 2 452,69 лв. не са декларирани от ревизираното лице. Посочената сума участва при формиране на данъчната основа по чл. 122 от ДОПК за облагане с корпоративен данък за периода.

Наред с това е установено, че дружеството не води аналитична отчетност по

отделни строителни обекти и не използва счетоводна сметка 611 Разходи за основната дейност, което не позволява отчетените разходи по фактури за доставка да се обвържат с издадените протоколи обр. 19 и отчетените приходи. От дружеството е изискано да представи справка с данни за отчетените разходи и приходи по отделни обекти, с данни за обектите – възложител, договор, приходи по фактури и разходи по фактури. Въз основа на представените счетоводните регистри и представените справки по години за извършените разходи по обекти са установени данни за отчетени разходи за СМР за 2017 г., 2019 г. и 2021 г., значително надвишаващи получените приходи от същата дейност. За 2017 г. отчетените разходи по счетоводни регистри са в размер на 2 526 847,57 лв., а отчетените разходи по обекти СМР, съгласно представена счетоводна справка, са в размер на 2 405 564,19 лв. или 121 283,38 лв. в повече осчетоводени разходи. Аналогично за 2019 г. отчетените разходи по счетоводни регистри са в размер на 3 180 853,42 лв., а по представената справка 3 140 000,00 лв. или 40 853,42 лв. отчетени в повече разходи. За 2021 г. както в РД, така и в РА е посочено, че отчетените разходи по счетоводни регистри са в размер на 370 060,65 лв., а по справката –252 360,26 лв., или 117 700,39 лв. в повече отчетени разходи.

Според органите по приходите установените разлики представляват разходи, които не могат да се обвържат с икономическата дейност на дружеството за извършване на СМР услуги на конкретен обект и в резултат на това същите са квалифицирани като разходи, несвързани с дейността по чл. 26, т. 1 от ЗКПО и не са признати за данъчни цели.

По отношение на разликата за 2021 г. е установено, че отчетеният разход като текущ за периода в размер на 117 700,39 лв. е свързан с изпълнението на услуги СМР по договори, сключени и изпълнението по които е започнало през 2021 г., но е приключено през 2022 г. Тоест сумата е следвало да бъде отразена като салдо на незавършено производство за следващата година.

Формиран е извод, че в случая не е спазен принципът на съпоставимост на приходите и разходите, както и разпоредбите на ЗКПО, като за 2017 г., 2019 г. и 2021 г. е налице отклонение от данъчно облагане съгласно разпоредбите на чл. 16, ал. 2, т. 1 от ЗКПО. Установените разлики участват при формиране на данъчната основа за облагане за корпоративен данък по чл. 122 от ЗКПО за посочените периоди.

Също така и въз основа на изложеното в частта по ЗДДС, за установени неотчетени продажби на недвижим имот е прието, че на основание чл. 26, ал. 2 от ЗДДС установената неотчетена сума в размер на 15 695,40 лв. следва да намери отражение при формиране на данъчната основа по чл. 122 от ДОПК за облагане с корпоративен данък за 2020 г.

Въз основа на констатациите в частта по ЗДДС за липса на реални доставки на стоки и услуги по фактурите, издадени от „ДЕЛЕВ 2000 МИК“ ЕООД през 2021 г., и във връзка с отказаното право на приспадане на данъчен кредит както от фактическа, така и от правна ревизиращите органи са приели, че посочените разходи не са документално обосновани и не отразяват извършване на реални стопански операции. Поради това и на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във чл. 10 от ЗКПО, така отчетените разходи в общ размер на 403 674,50 лв. не са признати за данъчни цели и са намерили отражение при формиране на данъчната основа по чл. 122 от ДОПК за облагане с корпоративен данък за 2021 г.

В хода на ревизията е извършено и посещение на апартамент, собственост на

ревизираното лице, находящ се в [населено място],[жк], [жилищен адрес].3.3, документирано с Протокол №1193059/13.10.2022 г. Установено е, че апартаментът е необитаем, като в момента на проверката е в процес на довършителни работи. Апартаментът е закупен от „ЕНККАНТО“ ЕООД с НА №1988/20.01.2020 г. и е заведен по счетоводна сметка 203 Сгради. За 2020 г. са начислени амортизации в размер на 3 486,48 лв., а за 2021 г. - 3 803,44 лв. Годишната амортизация на активите е 4% или 316,95лв. месечна амортизация.

Органите по приходите са посочили, че съгласно СС 4 Отчитане на амортизиациите, точка 6.1, начисляването на счетоводна амортизация започва от месеца, следващ месеца, в който амортизируемият актив е придобит или въведен в употреба. Установено е, че активът е заприходен като ДМА и е начислявана амортизация от м. 11.2020 г. Посочено е, че съгласно чл. 58, ал. 1 от ЗКПО начисляването на данъчна амортизация започва от началото на месеца, в който данъчният амортизируем актив е въведен в експлоатация, или от началото на следващия месец, като датата на въвеждане в експлоатация следва да е документално обоснована, но при проверката е установено, че апартаментът не е въведен в експлоатация и не се използва от ревизираното лице.

Въз основа на горното, отчетените разходи за амортизации не са признати за данъчни цели и са намерили отражение при формиране на данъчната основа по чл. 122 от ДОПК за облагане с корпоративен данък за 2020 г. и 2021 г.

В обобщение, за 2017 г. след съпоставка на установените приходи в размер на 2 415 463,63 лв., в т.ч. 2 410 653,32 лв. декларирани приходи с ГДД по чл. 92 от ЗКПО, 2 452,69 лв. – недеklarирани приходи /разлика между счетоводните регистри и ГДД/ и 2 357,62 лв. – неотчетени приходи от наем за магазин, стопанисван от „ЕНККАТО ТРЕЙД“ ЕООД, разходи в размер на 2 433 171,51 лв., в т.ч. 2 554 454,89 лв. декларирани с ГДД по чл. 92 от ЗКПО минус 121 283,38 лв. - разлика между осчетоводени разходи и представена от ревизираното лице справка - липса на съпоставимост между приходи и разходи за дейност СМР, увеличение на финансовия резултат със сумата от 76 877,62 лв. - годишни счетоводни разходи за амортизации, 10 417,61 лв. - разходи за начислени глоби, конфискации, санкции и лихви за просрочие и 187 580,00 лв. – други увеличения /счетоводна операция Дт с/ка 609 / Кт с/ка 425 /, и намаление на финансовия резултат със сумата от 76 877,62 лв. - годишни данъчни амортизации, е формирана годишна данъчна основа за облагане с корпоративен данък в размер на 180 289,73 лв. и установен корпоративен данък в размер на 18 028,97 лв.

За 2019 г. след съпоставка на установените приходи в размер на 3 160 377,63 лв., в т.ч. 3 737 126,83 лв., декларирани с ГДД по ЗКПО и 5 660,69 лв. неотчетени приходи от наем за магазин, стопанисван от „ЕНККАТО ТРЕЙД“ ЕООД, разходи в общ размер на 3 165 933,87 лв. – 3 206 019,29лв., декларирани разходи с ГДД по ЗКПО, и непризнати разходи в размер на 40 085,42 лв. - разлика между осчетоводени разходи и представена от ревизираното лице справка - липса на съпоставимост между приходи и разходи за дейност СМР, увеличение на финансовия резултат със сумата от 130 369,52 лв. - годишни счетоводни разходи за амортизации и 336 630,00 лв. – други увеличения /счетоводна операция Дт с/ка 609 / Кт с/ка 425 / и намаление на финансовия резултат със сумата от 130 369,52лв. - годишни данъчни амортизации, е формирана годишна данъчна основа за облагане с корпоративен данък в размер на 331 073,76 лв. и полагащ се данък 33 107,38 лв.

За 2020 г. след съпоставка на установените приходи в общ размер на

3 518 303,91 лв., в т.ч. 3 496 947,82 лв., декларирани с ГДД, 15 695,40 лв.- неотчетени приходи от продажба на апартамент по НА №75399/14.12.2020 г. и 5 660,69 лв. - неотчетени приходи от наем за магазин, стопанисван от „ЕНКАТО ТРЕЙД“ ЕООД, разходи в размер на 3 446 073,06 лв. - декларирани с ГДД по ЗКПО, увеличение на финансовия резултат със сумата от 122 172,96 лв. - годишни счетоводни разходи за амортизации и 535 000,00 лв. – други увеличения /счетоводна операция Дт с/ка 609 / Кт с/ка 425 /, и намаление на финансовия резултат със сума в размер на 118 686,48 лв. - годишни данъчни амортизации /разлика между декларираните с ГДД 122 172,96 лв. и непризнатите за данъчни цели данъчни амортизации на апартамент в размер на 3 486,48 лв./, е формирана годишна данъчна основа за облагане с корпоративен данък в размер на 610 717,33 лв. и полагащ се данък 61 071,73 лв.

За 2021 г. след съпоставка на установените приходи в общ размер на 2 557 394,91 лв., в т.ч. 2 551 734,22 лв. - декларирани приходи с ГДД, и 5 660,69 лв. - неотчетени приходи от наем за магазин, стопанисван от „ЕНКАТО ТРЕЙД“ ЕООД, разходи в общ размер на 2 130 777,73 лв., в т.ч. 2 652 152,62 лв., декларирани с ГДД, непризнати разходи в размер на 117 700,39 лв. - разлика между осчетоводени разходи и представена от ревизираното лице справка - липса на съпоставимост между приходи и разходи за дейност СМР и 403 674,50 лв. – непризнати разходи по фактури, издадени от „ДЕЛЕВ 2000 МИК“ ЕООД, увеличение на финансовия резултат със сумата от 124 012,37 лв. - годишни счетоводни разходи за амортизации и 210 315,00лв. – други увеличения /счетоводна операция Дт с/ка 609 / Кт с/ка 425 /, и намаление на финансовия резултат със сумата от 120 208,93 лв. - годишни данъчни амортизации /разлика между декларираните с ГДД 124 012,37 лв. и непризнатите за данъчни цели данъчни амортизации на апартамент в размер на 3 803,44 лв./, е формирана годишна данъчна основа за облагане с корпоративен данък в размер на 640 735,62 лв. и полагащ се данък 64 073,56 лв.

В рамките на производството по оспорване по административен ред и с постановеното Решение № 466 от 12.04.2023г. директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП/което съдът ще изложи по-пространно с оглед изричната референция на ответника към инкорпорираните в него аргументи – и за неоснователност на съдебната жалба/ е приел, че:

Възражението на жалбоподателя за нищожност на акта, като е подписан с електронни подписи, които не отговарят на предвидените в Регламент №910/2014 г. изисквания, за да може да се считат за „квалифициран електронен подпис“ по смисъла на чл. 3, т. 12 от регламента, следва да се отхвърли, тъй като както ЗВР, така и последващите ЗИЗВР, заповедите за спиране и възобновяване на производството, така и РД, и РА са издадени и връчени чрез информационна система „Контрол“ като електронни документи, подписани с квалифициран електронен подпис с което съответстват на чл. 13, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, респ. чл. чл. 3, т. 10 от Регламент (ЕС) №910/2014 /Регламента/ и имат правната сила по чл. 13, ал. 4 от с.з. и на чл. 25 от Регламента - равностойна на саморъчния подпис. Хронологично е анализирано, че ЗВР №Р-22002322003136-020-001/24.06.2022 г. и №Р-22002322003136-020-002/03.10.2022 както и РД №Р-22002322003136-092-001/13.12.2022 г. са материализирани като електронни документи на посочената в тях дата ,а при зареждане на удостоверенията към файла с електронните подписи се установява, валидност на положените КЕП.

Депозираната жалба е уважена в частта с която се претендира липса на

основание за образуване на ревизионно производство за установяване на задължения по ЗДДС за 2016 г., тъй като е изтекъл преклузивният срок по чл. 109, ал. 1 от ДОПК и част РА в частта на възложената ревизия по ЗДДС, за данъчни периоди от м. 01 до м. 11.2016 г. е прогласен за нищожен.

По отношение на задълженията за ДДС жалбата е отхвърлена като неоснователна, тъй като:

Във връзка с начисления данък в размер на 3 139,08 лв. в м. 12.2020 г. във връзка с продажба на недвижими имот, находящ се в [населено място] ,[жк], [жилищен адрес] не се касае за авансово плащане, а за доставка на недвижим имот, данъчното събитие на която е възникнало на 14.12.2020 г. с издаване на НА за покупко-продажбата на имота. Стойността на сделката по НА е в размер на 48 149,90 евро или 94 173,00 лв. без ДДС. Следователно към момента на възникването на данъчното събитие и спазвайки разпоредбата на чл. 113, ал. 4 от ЗДДС, „ЕНКАНТО“ ЕООД е било длъжно да издаде фактура за извършената от него доставка на стойност 94 173,00 лв. и да начисли ДДС в размер на 18 834,60 лв., което не е сторено. Съгласно чл. 113, ал. 1 от ЗДДС всяко данъчно задължено лице - доставчик е длъжно да издаде фактура за извършената от него доставка или при получаване на авансово плащане преди това, освен в случаите, когато доставката се документира с протокол по чл. 117. По силата на ал. 4 фактурата се издава задължително не по-късно от 5 дни от датата на възникване на данъчното събитие за доставката, а в случаите на авансово плащане - не по-късно от 5 дни от датата на получаване на плащането.

На следващо място и чрез позоваване на СС 18 Приходи, в частност разпоредбите на т. 6. 1 на СС № 18 е прието, че приходите, произтичащи от сделки и събития се начисляват към момента на тяхното възникване, независимо от момента, в който е получено плащането за тях. Следователно приходът от продажбата на недвижимия имот следва да се отчете счетоводно на датата на прехвърляне на собствеността върху имота – м. 12.2020 г., и по никакъв начин не следва да се обвързва с наличието или липса на плащане от клиента. В този смисъл оспорването в тази му част е отхвърлено.

Отхвърлена е жалбата и в частта относно отказаното право на данъчен кредит в общ размер на 80 734,90 лв. по фактури, издадени от „ДЕЛЕВ 2000 МИК“ ЕООД, респ. непризнатите за данъчни цели разходи в общ размер на 403 674,50 лв., отчетени през 2020 г. по тези фактури, тъй като за да е налице доставка на услуга, е необходимо да има доказателства за нейното извършване конкретно от изпълнителя по договора, респективно от подизпълнителя и предаване на резултата от същата на получателя по доставката. Затова по аргумент на чл. 9, ал. 1 ЗДДС, по категоричен начин трябва да се докаже, че услугите действително са извършени от сочения във фактурата доставчик.

Видно от съдържанието на представените договори, услугите се изразяват в извършване на зидарски дейности, т.е. престирание само на труд. Не е спорно, че ревизираното дружество притежава издадени данъчни документи, съдържащи изискуемите по чл. 114, ал. 1 от ЗДДС реквизити, в които данъкът е посочен на отделен ред. Не се спори, че са налице договори, в които е посочено какво следва да се извърши и на кой обект. Налице са и протоколи обр. 19, в които са описани видовете и количеството на извършените дейности.

С оглед обаче естеството на фактурираните услуги, от особено значение е

наличието на кадрови ресурс при доставчика. В хода на ревизията не са представени данни за наличие на наети при доставчика лица по трудови и извънтрудови правоотношения, като такива не се установяват и след справка в информационната система на НАП. Липсват и доказателства за наети подизпълнители. Не са представени и протоколи за предаване на необходимите материали от възложителя на изпълнителя, както е записано в чл. 1, ал. 3 на договора. Тоест не е ясно какви видове и количество материали са вложени при изпълнение на услугите.

По отношение на фактурата за доставка на стоки е посочено, че също не са представени никакви доказателства - не е представен счетоводен регистър на сметки от гр. 30, от който да се установят видове и количества заприходени, респ. изписани стоки, доказателства за произхода им, т.е. не е доказано, че е разполагал с фактурираните стоки, чиято собственост да прехвърли на ревизираното лице. Няма доказателства за транспортиране на стоките, от къде са натоварени, къде са разтоварени и т.н.

В този смисъл с оспореното решение е прието, че правилно и законосъобразно на „ЕНКАНТО“ ЕООД е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 80 734,90 лв. по издадените от „ДЕЛЕВ 2000 МИК“ ЕООД фактури през данъчни периоди м. 02, м. 03, м. 04, м. 05, м. 06, м. 09 и м. 10.2021 г.

На тази база е прието, че ревизираното дружество е отчетло счетоводни разходи, за които липсва документална обосноваост съгласно ЗСч и идентичната разпоредба на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО. Видно от цитираната разпоредба, не е достатъчно само издаването на първични счетоводни документи /фактури/, а винаги следва да се държи сметка дали същите отразяват вярно документираната стопанска операция. Тоест реалното извършване на доставки на стоки и/или услуги е релевантно не само към признаването на право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС, но и към определяне на данъчния финансов резултат по ЗКПО.

След като жалбоподателят не представя доказателства, установяващи реално извършени стопански операции, то отчетените във връзка с тях разходи се явяват документално необосновани, с произтичащите от това последици – непризнаването им за данъчни цели и корекция на финансовия резултат на дружеството в посока увеличение.

На следващо място неоснователна е квалифицирана жалбата и във връзка с установени неотчетени приходи в размер на 2 452,69 лв. за 2017 г., която сума представлява разлика между счетоводно отразените приходи в общ размер на 2 413 106,01 лв. и декларираните с ГДД по ЗКПО приходи за периода в размер на 2 410 653,32 лв. Изрично е посочено, че в хода на ревизията жалбоподателят не е посочил конкретни причини, въз основа на които се дължи тази разлика, като не са представени и съответни документи, от които да се установи от къде произтича същата. С оглед това е прието, че сумата представлява недеklarиран приход и участва при формиране на данъчната основа по чл. 122 от ДОПК за облагане с корпоративен данък за периода.

По аналогичен начин е отхвърлено оспорването и по отношение на непризнати разходи за амортизации за апартамент, собственост на ревизираното лице, находящ се в [населено място],[жк],[жилищен адрес].3.3, в размер на 3 486,48 лв. за 2020 г. и 3 803,44 лв. за 2021 г. На база на извършено посещение в апартамента е установено, че същият е необитаем и е в процес на довършителни работи. Апартаментът е закупен от „ЕНКАНТО“ ЕООД с НА №1988/20.01.2020 г. и е заведен по счетоводна сметка

203 Сгради. Към него е приложим СС4 Отчитане на амортизациите, точка 6.1, съгласно която начисляването на счетоводна амортизация започва от месеца, следващ месеца, в който амортизируемият актив е придобит или въведен в употреба. В случая активът е заприходен като ДМА и в съответствие със СС 4 е начислявана амортизация от м. 11.2020 г.

От друга страна, съгласно чл. 58, ал. 1 от ЗКПО, начисляването на данъчна амортизация започва от началото на месеца, в който данъчният амортизируем актив е въведен в експлоатация или от началото на следващия месец. Датата на въвеждане в експлоатация следва да е документално обоснована. Като е приел, че жалбоподателят не е представил доказателства, от които да се установи датата на въвеждане в експлоатация на апартамента, както и доказателства, че имотът е използван за дейността на дружеството е формиран извода, че не следва да се признават за данъчни цели разходите за амортизации в размер на 3 486,48 лв. за 2020 г. и 3 803,44 лв. за 2021 г., респ. същите следва да намерят отражение при формиране на данъчната основа по чл. 122 от ДОПК за облагане с корпоративен данък за посочените периоди.

На следващо място, като неоснователна е отхвърлена жалбата и по отношение на непризнатите разходи в размер на 117 700,39 лв. за 2021 г. Разходите са свързани с изпълнение на СМР по договори, сключени през 2021 г., но приключили през 2022 г., като тези разходи следва да бъдат отразени като салдо на незавършено производство за следващата година. Съгласно СС 1 Представяне на финансови отчети, т. 13, в счетоводният баланс на предприятието незавършеното производство се посочва в Раздел В Текущи активи, група I Материални запаси, статия 2 Незавършено производство. Съгласно т. 18.1 от същия счетоводен стандарт увеличението на незавършеното производство се посочва в Раздел Б Приходи, статия 1 Нетни приходи от продажби, статия 2 Увеличение на запасите от продукцията и незавършено производство.

С оглед изложеното и имайки предвид разпоредбата на т. 5.1 от СС 18 Приходи, посочената сума като незавършено производство не следва да участва като пряк разход за текущата година, а в годината на счетоводно отчитане на прихода от договора за СМР, т.е. през 2022 г., когато са завършени съответните СМР. Поради това правилно тези разходи не следва да се признават за данъчни цели в 2021 г. и участват при формиране на данъчната основа за облагане по чл. 122 от ЗКПО.

Като контратеза обаче директора на дирекция ОДОП е приел, че частично основателна е жалбата по отношение на разходите в размер на 121 283,38 лв. за 2017 г., представляващи разлика между данните от счетоводни регистри в размер на 2 526 847,57 лв. и отчетените разходи по обекти СМР съгласно представена счетоводна справка от жалбоподателя в размер на 2 405 564,19 лв., и 40 853,42 лв. за 2019 г., представляващи разлика между данните от счетоводни регистри в размер на 3 180 853,42 лв. и отчетените разходи по обекти СМР съгласно представена счетоводна справка от жалбоподателя - в размер на 3 140 000,00 лв. и непризнатите разходи в размер на 121 283,38 лв. за 2017 г.

Така е очертан предмета на настоящото съдебно оспорване на РА и възражението на ответника за неоснователност на съдебно депозираната жалба.

В рамките на производството са допуснати съдебно-счетоводна и компютърно-техническа експертиза с представено заключение на вещото лице, което съдът не намира основание да не кредитира, като изготвени от експерти със

съответната компетентност, включени в списъка на вещите лица и в съответствие с възложените му задачи.

Видно от представеното заключение по съдебно-счетоводната експертиза:

Жалбоподателя е фактурирал надлежно доставките по фактури издадени от доставчика „ДЕЛЕВ 2000 МИК“ ЕООД, с отразено ДДС и е налице съпоставимост между приходите и азходите по счетоводните записвания на услугите с тези по последващи такива от дружеството към „ГЕОСТРОЙ“ АД, „ГБС“ АД, „ЕИСТ СТРОИТЕЛНА КОМПАНИЯ“ ЕООД, „МАРКАН“ ЕООД и „ПИ ЕС СТРОИТЕЛСТВО“ ЕАД.

При справка на аналитична сметка 411 „Клиенти“ е установено, че издадените фактури са осчетоводени от дружеството по кредита на сметка 701 „Приходи от продажба на продукция“, кредитирана е и сметка 4532 „Начислен данък за продажбите“, дебитирана е сметка 411 „Клиенти“, като само хактура 107 от 15.03.21г. е осчетоводена по кредита на сметка 703 „Приходи от продажба на услуги“, като чрез сметките в гр.70 се отчитат приходите от стопанска дейност на предприятието и тези сметки участват при формиране на годишния финансов резултат.

При отразяване разходите с които е извършено преобразуване на финансовият резултат са спазени приложимите счетоводни стандарти – СС11 и МСС11 „Договори за строителство“. Документирани за с пълноценен счетоводен документ, отразени са в съответния финансов период. Приходите са отразени в периода пред който са отчетени разходи за получаването им и при спазване този принцип е получен коректен финансов резултат в съответствие със ЗСч. и утвърдените счетоводни стандарти.

Фактурите са издадени на основание протоколи – Акт обр.19. Доставките по фактурите издадени от „Делев 2000 МИК“ ЕООД са използвани в независимата икономическа дейност на лицето и са намерили отражение в извършени последващи доставки на СМР, свързани с предмета на дейност на жалбоподателя.

Във връзка с направеното оспорване от страна на ответника на така представеното заключение, с оглед факта, че вещото лице не може да дава заключение за документална обосновааност, съдът счита, че действително посоченият отговор предполага правни знания, който съдът следва да постанови и не може да бъде представян като експертно заключение. Независимо от това обаче – данните и фактите представени с изготвената експертиза и отразеното счетоводно отчитане на доставките, както с първични, така и с вторични счетоводни документи, както и в счетоводството на жалбоподателя със съответните аналитични сметки и съотнасяне по периоди позволяват на съда да заключи, че счетоводната документация по ревизираните сделки и за ревизираните периоди е водена в съответстви ес чл.10 ал.1 ЗКПО и приложими счетоводни стандарти, при това – без установена липсваща счетоводна информация в първичните документи, съобразно чл.10 ал.2 ЗКПО.

Извън това, следва да се посочи още, че са налице основания процесните доставки да бъдат квалифицирани като реално извършени, поради което и неправилно е приложена нормата на чл.68 ал.1 ЗДДС и чл.70 ал.5 ЗДДС. Факта, че част от фактурите са представени едва в рамките на съдебното оспорване не променя посоченият извод, тъй като нито неправомерно поведение на доставчика, нито липсата на доказана кадрова обезпеченост, чрез трудови договори са в състояние да ангажират отговорността на дружеството-получател. Още повече – в хипотеза в която счетоводно и документално е доказано участие на същите тези доставки в последваща дейност на дружеството – чрез последващи доставки към негови съконтрахенти.

Видно от представеното заключение на вещото лице по допусната съдебна компютърно-техническа експертиза:

На С. А. е бил издаден КУП на 08.02.2022г. със срок – 365дни, подновен на 06.02.2023г.,без промяна на първоначалния сериен номер. КЕП е издаден от „Информационно обслужване“ ЕАД. КЕП е бил прекратен на 18.07.23г. поради пенсиониране на служителя,поради което и сертификатът е бил валиден към датата на подписване на електронните документ – ЗВР и ЗИЗВР.

При проверка подписите на С. А. и Р. С. е констатирано,че РА е електронно подписан и подписите са валидни. Налице е квалифицирано удостоверение за КЕП.

Посочено е още, че в качеството си на доставчик на КЕП „Информационно обслужване“ ЕАД не предлага услуга по валидиране на електронен подпис и електронно подписани документи,като наместо това предлага метод за валидиране чрез списък с прекратени сертификати.Това дружество не е извършило валидиране при подписване на съответните документи.Успоредно с това не може да се установи по безспорен начин свързаност на авторите със съответните електронни подписи и тяхната идентичност съобразно чл.26 Регламента,тъй като във всички електронни подписи липсва ЕГН или друг уникален признак в сертификационните вериги по който авторът да бъде еднозначно идентифициран. В подписа на Р. С. при посочване на ЮЛ се консаттира запис ТД на НАП – В. и това ЮЛ е посочено като титуляр на подписите, а такова всъщност не съществува. Подписа на С. А. е издаден на НАП в качеството на ЮЛ,като е изпълнено изискването,че когато КЕП е издаден като професионален,физическото лице действа като представител на юридическото.

На тази база следва да се отбележи:

В своето решение от т.43 20, октомври 2022г., по дело С-362/21, „Екофрукт“ ЕООД, Съдът на ЕС подчертава, че „следва да се отбележи, че член 3, точка 12 от Регламент № 910/2014 поставя три кумулативни изисквания, за да може един електронен подпис да се счита за „квалифициран електронен подпис“. Първо, електронният подпис следва да е „усъвършенстван електронен подпис“, който съгласно член 3, точка 11 от този регламент трябва да отговаря на изискванията, посочени в член 26 от същия. Второ, подписът следва да е създаден от „устройство за създаване на квалифициран електронен подпис“, което съгласно член 3, точка 23 от този регламент трябва да отговаря на изискванията, предвидени в приложение II към същия регламент. Трето, подписът трябва да се основава на „квалифицирано удостоверение за електронен подпис“ по смисъла на член 3, точка 15 от Регламент № 910/2014. Съгласно тази разпоредба за това е необходимо въпросното удостоверение да бъде издадено от „доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги” и да отговаря на изискванията, предвидени в приложение I към този регламент“.

Успоредно с гореизложеното, Приложение I към същия регламент е озаглавено „Изисквания към квалифицираните удостоверения за електронни подписи“ и в него се изброяват различните данни, които трябва да съдържат квалифицираните удостоверения за електронни подписи. Така съгласно букви а)–й) от това приложение тези удостоверения трябва да съдържат указание най-малко във форма, подходяща за автоматизирана обработка, че удостоверението е издадено като квалифицирано удостоверение за електронен подпис, набор от данни, които еднозначно представляват издалия квалифицираното удостоверение доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги, който набор включва най-малко името или наименованието на титуляря или псевдоним, като ако се използва псевдоним, той се

посочва ясно, и данни за валидиране на електронния подпис, които съответстват на данните за създаване на електронния подпис, информация за началото и края на срока на валидност на удостоверение, идентификационен код на удостоверението, който е уникален за доставчика на квалифицирани удостоверителни услуги, усъвършенстван електронен подпис или усъвършенстван електронен печат на издаващия доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги, място, където удостоверението, което поддържа усъвършенствания електронен подпис или усъвършенствания електронен печат, посочени в буква ж), е на разположение безплатно, място на услугите, до което се отправят искания за проверка на валидността на квалифицираното удостоверение, когато данните за създаване на електронен подпис, свързани с данните за валидиране на електронен подпис, се намират в устройство за създаване на квалифициран електронен подпис, това съответно се указва най-малко във форма, подходяща за автоматизирана обработка.

В този смисъл посочените от вещото лице обстоятелства не представляват изискуеми по силата на регламента реквизити обуславящи невалидността на положените подписи. Като контрапоза останалите, нормативно изискуеми, данни са налице.

Успоредно с това – макар по силата на чл.2 ал.1 ЗНАП, юридическо лице да е самата агенция, то в случая не е меродавно качеството юридическо лице на съответната ТД, а качеството орган по приходите, каквото качество е налице съобразно чл.7 ал.1 т.3 ЗНАП. От своя страна, териториалния директор ръководи териториалната дирекция, възлага извършването на ревизии/чл.11 т.1 и т.4 ЗНАП/ и като такъв следва да обезпечи притежаването на електронни подписи от органите по приходите към съответната ТД, което не прави в лично качество, а в качеството си на териториален директор, респ. органите по приходите, действат като такива към съответната ТД. В допълнение и съгласно чл.42 т.7 от устройственият правилник на НАП териториалната дирекция установява публичните вземания за данъци и задължителни осигурителни вноски по основание и по размер, съгласно т.9 - осъществява дейности по обезпечаване, принудително събиране и отчитане на публични вземания, както и на глобите и имуществените санкции, наложени от органите на агенцията, а съгласно т.11 - осъществява контрол чрез извършване на проверки и ревизии за спазване на данъчното и осигурителното законодателство, както и за установяване на определени факти и обстоятелства, които са от значение за определяне на задълженията за данъци и задължителни осигурителни вноски.

Т.е. разписаните правомощия, вменени задължения на съответната ТД, макар лишена от качество ЮЛ, разкриват съвкупност от права и задължения позволяваща и предполагаща предоставяне на електронни подписи на служителите, действащи към и в структурната организация на дирекцията.

В този смисъл и след като приема, че процесният РА е незаконосъобразен като постановен в нарушение на чл.68 ал.1 ЗДДС, чл.70 ал.5 ЗДДС и чл.10 ал.1 ЗКПО, настоящият състав счита за необходимо да добави, че не са налице основания да се приеме, процесните електронни подписи са невалидни, като основание, обуславящо нищожност на РА.

Извън това обаче следва ясно да се подчертае:

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 възможно 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 г. 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 З., 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 регламентация 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 визира 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 регламентация 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 обаче е издадена от началник сектор „Ревизии“ в ТДНАП – Б., 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 издадена от началник сектор в ТДНАП – В., определена от зам.изпълнителния директор на НАП въз основа на Заповед № 3-ЦУ-753/05.05.2022г., за което пък зам.изпълнителният директор на НАП е овластен от изпълнителния директор със Заповед № 3ЦУ-ОПР-9/21.05.2021г. на изпълнителния директор на НАП.

Конкретно в заповед № Заповед № 3ЦУ-ОПР-9/21.05.2021г. на изпълнителния директор на НАП е оправомощен Г. Д. – заместник изпълнителен директор да определя органите по приходите за които не се прилагат правилата на чл.7 ал.1 и чл.8 ДОПК, при необходимост да нарежда служители от една ТД да преминат в друга ТД за което съответният директор на ТД командирова служителите, да нарежда служителите от една ТД да осъществяват правомощия по отношение на други лица за които съгласно чл.8 ДОПК компетентни са органите на друга ТД, включително и части от работното време без промяна мястото на работа.

От своя страна и като следствие, зам.изпълнителния директор на НАП със Заповед № 3-ЦУ-753/05.05.2022г. е определил органи по приходите за които не се прилагат правилата на чл.7 ал.1 и чл.8 ДОПК, сред които и на С. А., началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП В.. А със своя заповед № 3-ЦУ-1153/23.06.2022г. на основание чл.10 ал.9 ЗНАП е определил служителите, посочени в Заповед № 3-ЦУ-753 от 05.05.2022г. да осъществяват данъчно-осигурителен контрол по

отношение на лицата посочени в приложение към заповедта за която компетентна дирекция съгласно чл.8 ДОПК е ТД на НАП – С., като контролните прозводства бъдат възложени от началниците на сектори посочени в заповеди № 3-ЦУ-753 от 05.05.2022г. и и определени от директора на ТД на НАП С. със заповед № РД-01-245 от 05.05.2022г., издадена на основание чл.112 ал.2 т.1 ДОПК.

Разпоредбата 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 заповедта на заместник изпълнителният директор на НАП е предоставена универсална компетентност на поименно посочените в нея служители. Същото правомощия заместника е упражнил по силата на делегираното му от изпълнителният директор на НАП.

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-1153/23.06.2022г. на заместник - изпълнителният директор на НАП 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, 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 № Заповед № 3-ЦУ-753/05.05.2022 и определени от директора на ТД на НАП С. със заповед № РД-01-245 от 05.05.2022г., на директора на ТД на НАП – С., издадени на основание чл.112 ал.2 т.1 ДОПК.

Със Заповед № РД-01-245 от 05.05.2022г., на директора на ТД на НАП – С., с която на основание чл.11 ал.3 от ЗНАП вр. чл.112 ал.2 т.1 от ДОПК и заповед № 3-ЦУ-753 от 05.05.2022г. 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 по т.4 е посочен началника на сектор „Ревизии“ ТД на НАП – В. – С. А..

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 С. А. е служител на ТД на НАП-В.. 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., С. А. 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 заповедта на заместник - изпълнителният директор на НАП 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 изпълнителният 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 правомощие на изпълнителният директор и то компетентност, която от една страна - действа в отношенията на с трети лица /каквото

действие се проява 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. Само и единствено....

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 Algera; Дело 42/59S NUPAT; Дело 265/78 Ferwerda; Дело 23/68 Klomp; Дело 11/70 I. Handelsgesellschaft; Дело 147/81 M.; Дело 15/83 Denkavit/.

От своя страна, Съда на Европейския съюз /СЕС/ 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, A. Brescia, C-347/06, EU:C:2008:416, т. 69 и T. Claimants in the Franked I. I. G. 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. По-специално посоченият принцип изисква дадена правна уредба да позволява на заинтересованите лица да се запознаят с точния обхват на задълженията, които тя им налага, както и да могат да се запознаят по недвусмислен начин със своите права и задължения и да действат съобразно с тях (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.

Тъй като настоящето решение,извън констатираното противоречие с материалния закон, установява нищожност на акта на основание – липса на компетентност за възлагане на ревизия и оттам като следствие – издаден РА при абсолютна липса на предпоставки за издаването му, като извършените в ревизионното производство действия са извършени ненадлежно и се считат неизвършени/т.е. по-силният и обуславящ последиците порок на акта/, съдът преценява, че преписката следва да се изпрати на изпълнителния директор на НАП, който може да възложи пряко извършването на ревизия, да превъзложи това на определен от него заместник, както и да я изпрати по компетентност давайки съответните указания – следствие от настоящето решение и от неговата лична специализирана, компетентна, преценка. Самостоятелно волеизявление за образуване и провеждане на ревизия от страна на орган по приходите от ТД на НАП С. не се установява. Предвид факта,че цялостната инициатива за производството тръгва от първоначално извършената делегация на правомощия от страна на изпълнителния директор на НАП,който е компетентен орган по силата на чл.122 ал.2 т.2 ДОПК, то именно нему следва да се изпрати и преписката в съответствие с чл.173 ал.2 АПК.

Предвид своевременно направената от жалбоподателя претенция за присъждане на сторените по делото разноски, съдът счита:

С решение от 25 януари,2024г. по дело С-438/22, „Ем акаунт БГ“ ЕООД, ECLI:EU:C:2024:71, Съдът на ЕС постанови,че член 101, параграф 1 ДФЕС във връзка с член 4, параграф 3 ДЕС трябва да се тълкува в смисъл, че ако установи, че наредба, която определя минималните размери на адвокатските възнаграждения и на която е придаден задължителен характер с национална правна уредба, противоречи на посочения член 101, параграф 1, националният съд е длъжен да откаже да приложи тази национална правна уредба по отношение на страната, осъдена да заплати съдебните разноски за адвокатско възнаграждение, включително когато тази страна не е подписала никакъв договор за адвокатски услуги и адвокатско възнаграждение.

Успоредно с това, националният съд не следва да се считан обвързан от минимални размер на разноските,изчислени съобразно минимума по Наредба № 1/2004г,предвид антиконкурентна същност на подзаконовия акт.

В унисон с това и отчитайки свободата на договаряне, съдът преценява

претенцията на жалбоподателя за присъждане на съдебно-деловодни разноски за основателна и следва да бъде уважена.

Претендиращият размер на адвокатско възнаграждение от 3000лв. е под минималния съобразно материалният интерес на спора по Наредба № 1/2004г., респ. няма основание да се приеме, че същият е автоматично определен въз основа на една антиконкурентна правна рамка и не в съответствие със свободата на договаряне между страните.

Към него следва да се прибави сумата от 1800лв. заплатени депозити за вещи лица и 50лв. дължима държавна такса или общо 4850лв. следва да бъдат възложени в тежест на ответника.

Във връзка с възражението на ответника, че разноски не следва да се присъждат защото жалбоподателя е представил доказателства за първи път в съдебното заседание, настоящият състав приема, че конкретното отменително основание за незаконосъобразност на акта не третира квалификацията и анализа на тези доказателства, така, че претенцията на жалбоподателя да бъде счетена за неоправдана с оглед поведението му. Доколкото същите са анализирани и са налице изложени съображения за материална незаконосъобразност на акта, то същите са с цел произнасяне по целият спорен предмет на делото и се поглъщат от по-силното, конкретно отменително основание. При констатирана и прогласена нищожност на акта, неговата материална незаконосъобразност се явява само вторичен аргумент за отмяната му, но правните последици следват от първоначалното опорочаване на акта – основание за отмяната му. Успоредно с това и независимо от тези доказателства, ответника поддържа становището си за неоснователност на жалбата, както с оглед фактите, така и с оглед правото и изрично реферира към решението на ДОДОП постановено при т.нар. непредставени доказателства с което очевидно ги счита за неотнормирани. В този смисъл възражението му е неоснователно.

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,

Р Е Ш И :

ПРОГЛАСЯВА НИЩОЖНОСТТА на РА № Р-22002322003136-091-001/13.01.2023г., издаден от С. А., в качеството и на орган възложил ревизията и Р. С. - ръководител на ревизията, в частта с която е изменен и потвърден с Решение № 466/12.04.2023г. на директора на дирекция ОДОП.

ИЗПРАЩА преписката на изпълнителния директор на НАП за администриране и произнасяне съобразно мотивите на настоящето решение.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на „Енканто“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], [населено място], [улица], ет.4, сумата от 4850 /четири хиляди осемстотин и петдесет/ лева, съдебно-деловодни разноски.

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: