

РЕШЕНИЕ

№ 8122

гр. София, 22.12.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 74 състав,
в публично заседание на 30.10.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Младен Семов

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **10620** по описа за **2022** 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 „ЕНЕРДЖИ ЕКСПРЕТ ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], [населено място], ул. „21-ви век“ № 11, [жилищен адрес] вх. „В“, ап.11, чрез адв. Р., съдебен адрес – [населено място], [улица], ет.3 срещу РА № Р-22221521005814-091-001/05.07.2022г., издаден от В. И., в качеството на началник сектор, възложил ревизията и Р. Т., в качеството на главен инспектор, ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1524/23.09.2022г. на Директора на Дирекция ОДОП – София при ЦУ на НАП, с който на дружеството са установени задължения произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит по Закона за данъка върху добавената стойност/ЗДДС/ и задължения по Закона за корпоративното подоходно облагане/ЗКПО/.

Процесният РА се обжалва като материално незаконосъобразен – в нарушение на чл.68 ал.1 т.1 от ЗДДС и немотивиран в частта му, с която е отказано право на данъчен кредит в размер на 34 684,68лв. по доставки на услуги от „ЕМ ЕМ БИ КОНТРАКТ“ ЕООД, за данъчни периоди от юни 2020 до февруари 2021г. и в размер на 233,86лв. по доставки от „ДЖИ ЕМ СИТИ КОМЕРС“ ЕООД за данъчен период м.март,2021г. Оспорва се извода за липса на реално осъществени доставки, обективиран в РА като се твърди, че дружеството безспорно е доставило всички изискуеми от ЗДДС и ППЗДДС документи за признаване на правото на данъчен кредит,представени са доказателства установяващи несъмнеността на реално

извършените и получени услуги, в т.ч. рамков договор, фактури, придружени с протоколи обр.19, доказателство за плащане, доказателства за последващи доставки, счетоводни справки и разчети с доставчици и клиенти и др.,доказана е кадровата обезпеченост на доставчиците,както и доказано е плащането на всяка една от доставките – с представени банкови извлечения и от получателя и от доставчика. В заключение на тази част и чрез референция към практиката на СЕС се иска отмяна на акта.

На следващо място се твърди материална незаконосъобразност, нарушение на чл. 26 т.2 вр. чл.10 ал.1 до 6,включително от ЗКПО и необоснованост на РА в частта относно допълнително начисленият корпоративен данък за данъчен период 2020г.

Твърди се, че за да бъде отказан един разход за целите на ЗКПО той следва да бъде документално обоснован по смисъла на закона, като по отношение на дружеството липсват каквито и да било нарушения или пропуски, като органите на НАП не са нито установили, нито доказали такива по отношения на представените и анализирани фактури. Оспорва се механичният подход на приравняване на изискванията по ЗДДС за признаване на право на данъчен кредит към изискването на ЗКПО за признаване на данъчни разходи. В този смисъл РА не установява нито едно от подлежащите на установяване обстоятелства, което обосновава и пълната му немотивираност. Твърди се, че всички посочени в РА обстоятелства касаят само и единствено други лица-доставчици, поради което не могат да вменят никакво нарушение или законово неизпълнение от страна на жалбоподателя.

Твърди се още, че в хода на ревизията не е извършена никаква корекция по отношение на отчетените от жалбоподателя приходи,респ. ако дружеството не е получило предмета на спорните доставки, то няма как впоследствие със същия този предмет да осъществи последващи продажби. Отделно дружеството твърди, че е получило фактически вида и обема на спорните доставки по издадените фактури, спазило е принципа на документална обоснованост, отчетло е счетоводни печалби,декларирало е финансов резултат и е внесло дължимият корпоративен данък. В заключение и чрез референция към практиката на ВАС се иска отмяна на акта.

Ответната страна – Директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП – София, излага становище за неоснователност на първоинстанционната жалба, аналогично по съществото си с изложеното в постановеният от него акт в производството по административен контрол на РА.

В рамките на проверката по чл.158 от АПК, счита жалбата за редовна – като подадена в съответствие с изискванията за форма, съдържание и приложения. Същата е 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.

По съществото на спора, с оглед твърденията на страните, данните по преписката и приложимата към спора правна рамка, съдът установи от фактическа и приема от правна страна:

Ревизионното производство е започнало със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221521005814-020- 001/18.10.2021 г., издадена от В. И. И., на длъжност началник сектор „Ревизии“ дирекция „Контрол“ при ТД на НАП Пловдив за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за периодите от 01.04.2020 г. до 31.08.2021 г., както и за корпоративен данък по ЗКПО за 2019 г. и 2020 г., изменена със Заповеди за изменение на ЗВР №Р- 22221521005814-020-002/21.01.2022 и

№Р-22221521005814-020-003/23.02.2022 г., издадена от органа, възложил ревизията. На основание чл. 34. ал. 1, т. 1 от ДОПК ревизионното производство е спряно със Заповед №Р-22221521005814-092- 001/05.05.2022 г. и впоследствие възобновено със Заповед №Р-22221521005814-143-001/14.04.2022г. на органа, възложил ревизията.

В. И. И. е определена да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК със Заповед №РД-09-1979/30.09.2021 г. на директора на ТД на НАП Пловдив и оправомощена със Заповед за оправомощаване №3-ЦУ-1659 от 05.05.2021 г. на заместник изпълнителния директор на НАП и Заповед №РД-01-287/10.05.2021 г. на директора на ТД на НАП София.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221521005814-092-001/05.05.2022 г., срещу който е подадено писмено възражение по реда на чл. 117. ал. 5 от ДОПК. заведено с вх. №70-00-5845/20.06.2022 г. към което са приложени нови доказателства. Възражението е обсъдено при издаване на ревизионния акт и преценено като неоснователно.

Ревизията приключва с РА№Р-22221521005814-091-001/05.07.2022 г., издаден от В. И. И., на длъжност началник сектор „Ревизии“ дирекция „Контрол“ при ТД на НАП Пловдив - орган, възложил ревизията, и Р. Б. Т., на длъжност главен инспектор при ГД на НАП Пловдив - ръководител на ревизията. РА е връчен на 05.07.2022 г. по електронен път.

В резултат на извършената ревизия за процесиите периоди на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 9 от ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 34 800,00 лв. по фактури, издадени от „ЕМ ЕМ БИ КОНТАКТ“ ЕООД. и „ДЖИ ЕМ СИТИ КОМЕРС“ ЕООД. На основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО отчетени по фактурите от тези доставчици разходи са преценени като документално необосновани по смисъла на закона и не са признати за данъчни цели. В резултат на това за 2020 г. е доначислен корпоративен данък в размер на 7 809.55 лв., ведно със съответните лихви.

Така установените задължения са предмет на спор в настоящото производство.

Видно от констатациите в РД осъществяваната от дружеството дейност е в областта на електроенергетиката и електрообзавеждането, изграждане на електрически инсталации в жилищни и обществени сгради, промишлени предприятия и електрически транспорт. Задълженото лице е обезпечено с необходимите технически средства, ръчни инструменти, преносими машини и инструменти, необходими за реализация на дейността. През ревизираните периоди в дружеството са били назначени по трудов договор 9 служители със съответната квалификация и ценз за обезпечаване на дейността - електротехник строителен - 6 лица, общ работник строителство на сгради, инженер енергетик, техник електронна техника.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени по електронен път Искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221521005814-040-001/25.10.2021 г., №Р-22221521005814-040- 002/21.01.2022 г., №Р-22221521005814-040-003/21.02.2022 г. и №Р-22221521005814-040- 004/25.02.2022 г. В отговор са представени доказателства с писма вх. №70-00- 11069/24.11.2021 г. и №70-00-11069/05.11.2021 г., №70-00-939/31.01.2022 г., №70-00- 1945/04.03.2022 г. и №70-00-2123/04.03.2022 г.

Извършено е и посещение на адреса за кореспонденция на дружеството - [населено място], [улица], ет. 1, ап. 1, документирано с Протокол №1839110 от

09.02.2022 г. На адреса не е открит офис на жалбоподателя, както и управител или упълномощено лице за контакт с органите на НАП, на база проведен разговор с охраната на входа на кооперацията е констатирано, че дружеството от няколко месеца не се намира на адреса.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на доставчиците на ревизираното лице от „ЕМ ЕМ БИ КОНТРАКТ“ ЕООД. и „ДЖИ ЕМ СИТИ КОМЕРС“ ЕООД. като резултатите са обективирани в протоколи, подробно описани в ревизионния доклад.

С Протокол №Р-22221521005814-ППД-001/01.12.2021 г. са присъединени доказателства, събрани в хода на извършена проверка, приключила с Протокол №П-22220221149398-141-001/10.09.2021 г., при която са установени относими факти и обстоятелства относно доставчика „ЕМ ЕМ БИ КОНТРАКТ“ ЕООД.

Установени са следните обстоятелства, основание за крайният резултат във връзка с приложението на ЗДДС:

Относно фактурираните доставки от „ДЖИ ЕМ СИТИ КОМЕРС“ ЕООД.

Установено е, че през м. 03.2021 г. задълженото лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер 2 331,86 лв. по фактура №13/22.03.2021 г. с предмет „СМР по договор“ и данъчна основа 11 659,31 лв.

На доставчика е извършена насрещна проверка, документирана с Протокол №П- 22220221207847-141-001/29.12.2021 г. Констатирано е, че на дружеството е връчено по електронен път ИПДПОЗЛ изх. №П-22220221207847-040-001/ 09.12.2021 г. В отговор не са представени изискваните доказателства за реалността на доставката, документирана с издадената на жалбоподателя фактура, включително договор, информация за обект, където са извършени строителните работи, данни за лицата, които са ги изпълнили, счетоводни документи за закупени материали и осъществен транспорт, заверено копие от книгата за извършен начален и ежедневен инструктаж на работниците и при изискване на определена квалификация за извършване на СМР - документи за квалификация на работниците.

Изискваните доказателства не са представени до издаване на ревизионния акт. Органите по приходите са констатирани, че дружеството е deregистрирано по ЗДДС на 23.03.2021 г., при установени обстоятелства за задължителна deregистрация по чл. 176 от закона. В дружеството има назначени по трудов договор 2 лица на длъжности системен оператор, като единият е прекратен на 03.09.2020 г. „ДЖИ ЕМ СИТИ КОМЕРС“ ЕООД има задължения в по ЗДДС в големи размери, както и задължения за данък върху доходите и за задължителни осигурителни вноски.

От жалбоподателя за доказване реалността на процесната доставка са представени копия на: рамков договор №21/25.01.2020 г., сключен с „ДЖИ ЕМ СИТИ КОМЕРС“ ЕООД. договори, сключени с клиенти на жалбоподателя - „БЕЛСТРОЙ“ ЕАД, „СТАРТ ИНЖЕНЕРИНГ“ АД, „НЮ СИСТЕМ“ ООД, „ПРО ЛЕВЪЛ“ ЕООД, „ЕЛЕКТРО ПРОЕКТ БЪЛГАРИЯ“ ООД, „ТЕЛЕЛИНК ИНФРА СЪРВИСИС“ ЕАД, „ЕМКЕЙ ИНВЕСТ“ ООД, „ЕЛЕКТРОИНСТАЛАТОР“ ЕООД. процесната фактура №13/22.03.2021 г. и Протокол обр.19 №001/19.03.2021 г.

Дадени са обяснения, че вложените материали и извършените разходи във връзка с изпълнението на СМР са за сметка на възложителите на жалбоподателя. с изключение на разходите за транспорт. От представения от ревизираното дружество Рамков договор №21/25.01.2020г. е видно, че предмет на договора е извършването на

СМР по част Електрическа на обекти, посочени от Възложителя, съобразно предоставени му инвестиционни проекти /вкл. работни проекти и детайли/. Изпълнителят се задължава да изпълни електрическата инсталация във вид годен за употреба и отговарящ на изискванията за въвеждане в експлоатация. По силата на договора изпълнителят се задължава да спазва указанията на възложителя във връзка с цялостната организация на строителния процес и свързани с осъществяване на мерките за безопасност и здраве на обекта.

От представения Протокол обр.19 №001/19.03.2021 г. е видно, че са извършени строителни и монтажни работи на обекти: изграждане на АСМП МЦ. СБАЛ по очни болести и оптика „ПРОСПЕРИТАС 2020“, [населено място]. ул. „Неофит Рилски №7 и[жк] [населено място],[жк], [улица]. Изпълнените работи са полагане на кабели, гофрирани тръби, укрепване на кабели по фасада, връзване на разклонителни кутии, изместване на табла, полагане на проводници, монтаж на кабелна скара, демонтаж и монтаж на димна централа, монтаж на конзоли и т.н.

При така установената фактическа обстановка е направен извод, че от сочения като доставчик „ДЖИ ЕМ СИТИ КОМЕРС“ ЕООД не се доказва трудов и технически ресурс, както и закупени и вложени материали за изпълнение на документираните строителни работи. Предвид изложеното и на основание чл. 68, ал. 1. т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 във връзка чл. 9, ал. 1 от ЗДДС е направено предложение за отказ на данъчен кредит в размер на 2 331,86 лв. по фактура №13/22.03.2021 г.

С възражението срещу РД са представени копия на граждански договори, сключени с две лица - С. Г. К.. ЕГН [ЕГН]. граждански договор от 01.03.2021 г. с предмет „Изкопни дейности. Окабеляване на инсталации за електро и информационни системи“. За извършените дейности съставен е констативен протокол от 31.03.2021 г. и е представена разписка за платени 510,00 лева, като не е удържан данък от платеща на дохода. Приложена е написана на компютър декларация от лицето за обектите, където е извършвало дейностите; А. А. К., ЕГН [ЕГН], граждански договор от 01.03.2021 г. с предмет „довършителни строително-ремонтни работи. Окабеляване на ел. инсталация и инфо. Системи“. За извършените дейности е съставен констативен протокол от 31.03.2021 г., разписка за платени 510,00 лв. Приложена е написана на компютър декларация /напълно идентична като съдържание и графична идентичност/ за обектите, където А. К. е извършвал дейностите.

Издателите на ревизионния акт не са кредитирали новопредставените доказателства с аргумента, че същите не са били ангажирани от доставчика в хода на ревизионното производство, независимо че са му били изискани по реда на ДОПК. Посочено е, че двете декларации, които се предполага, че изхождат от физическите лица, са напълно идентични, написани на компютър, като единствената разлика е в ЕГН на лицата. Във връзка с новопредставените граждански договори е извършена справка за подаване от „ДЖИ ЕМ СИТИ КОМЕРС“ ЕООД на справка по чл. 73 от ЗДДФЛ за деклариране на данни за изплатените суми по граждански договори, респективно за подаване на годишни данъчни декларации от физическите лица С. Г. К. и А. А. К.. Констатирано е, че от дружеството не е подадена справка по чл. 73 от ЗДДФЛ за 2021 г. и не са декларирани данни за изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения, а физическите лица не са подали годишни данъчни декларации по чл. 50 от ЗДДФЛ.

С оглед изложеното е направен извод за липса на реална доставка по издадената от „ДЖИ ЕМ СИТИ КОМЕРС“ ЕООД фактура и са отказали

претендираното право на приспадане на данъчен кредит в размер на 2 331,86 лв.

Относно фактурираните доставки от „ЕМ ЕМ БИ КОНТРАКТ“ ЕООД:

Констатирано е при ревизията че през данъчните периоди от м. 06.2020 г. до м. 02.2021 г. жалбоподателят е упражнил право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 34 684.68 лв. по 9 фактури с предмет „СМР по договор съгласно опис“;

На доставчика е извършена насрещна проверка, документирана с Протокол №П- 22220221207845-141-001/12.01.2022 г. В него е констатирано, че на дружеството е връчено по електронен път ИПДПОЗЛ изх. №П-22220221207845-040-001/09.12.2021 г. В отговор са представени копия на: спорните фактури; хронологични извлечения от счетоводни сметки 411 „Клиенти“, 4532 „Начислен ДДС на продажбите“, 703 „Приходи от продажба на услуги“, 503 „Банка“ за периодите от м. 06.2020 г. до м. 02.2021 г.; Рамков договор №020/18.05.2020 г. за изпълнение на СМР по част Електрическа на обекти, посочени от възложителя /жалбоподателя,/ Рамков договор №021/25.01.2020 г. за изпълнение СМР по част електрическа на обекти на възложителя и протоколи обр. 19. Дружеството е декларирало, че основната му дейност е извършване на СМР. Посочени са обектите, където са извършвани инсталационни и монтажни.

Органите по приходите са посочили, че във връзка с фактурираните СМР са представени копия на актове образец 19 с номера от 1 до 9, в които не са конкретизирани обектите, за които се отнасят. Не е предоставено заверено копие от книгата за извършен начален и ежедневен инструктаж на работниците, както и за определена квалификация на работниците. Констатирано е, че в дружеството има 2 лица, назначени по трудов договор на длъжности специалист - технически контрол и електротехник. Не са ангажирани доказателства за закупени, транспортирани и вложени строителни материали.

Констатирано е, че „ЕМ ЕМ БИ КОНТРАКТ“ ЕООД е дерегистрирано по ЗДДС на 11.03.2021 г. при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС за задължителна дерегистрация.

Установено е също така, че дружествата „ДЖИ ЕМ СИТИ КОМЕРС“ ЕООД и „ЕМ ЕМ БИ КОНТРАКТ“ ЕООД имат един и същи собственик - М. Г. Б., един и същи адрес на кореспонденция - [населено място],[жк], [жилищен адрес] ап. партер. Счетоводството и на двете дружества се води от „ЕЛМАВИА ФЛОР“ ЕООД, ЕИК 20282776.

Отделно от това, с Протокол №Р-22221521005814-ППД-001/01.12.2021 г. са присъединени доказателства, събрани в хода на извършена проверка на доставчика „ЕМ ЕМ БИ КОНТАКТ“ ЕООД, приключила с издаването на Протокол №П-22220221149398-141-001/10.09.2021 г. При проверката са представени идентични доказателства - копия на спорните фактури, протоколи обр. 19, в които не са посочени адреси на обектите, счетоводни справки, банкови документи. Съгласно предоставените писмени обяснения предмет на дейност на проверяваното дружество е извършването на всички видове ремонтни дейност. При проверката от „ЕМ ЕМ БИ КОНТРАКТ“ ЕООД не са представени изисканите данни от кои работници са изпълнени фактурираните СМР /три имена, длъжности/, нито са ангажирани доказателства за наети подизпълнители. Констатирано е след извършена справка в информационната система на НАП, че проверяваното дружество не е назначавало липа на граждански договори през 2020 г.

За доказване реалността на спорните доставки по представените рамкови

договори с ИПДОПЗЛ №Р-22221521005814-040-002/21.01.2022 г. от жалбоподателя са изискани копия на инвестиционни проекти по изпълнение на СМР по част Електрическа, възложени на процесите подизпълнители, възлагателно писмо за изпълнение на СМР по обекти, указания на възложителите, свързани с организацията на строителния процес и осъществяване на мерките за безопасност и здраве на обекта. В отговор са представени копия на договорите, сключени с клиенти на жалбоподателя /изброени по-горе в решението/ и писмени обяснения, че инвестиционните проекти са собственост на възложителите, те се представят преди започване работа на всеки отделен обект на хартиен носител и се съхраняват на територията на обекта.

На жалбоподателя е връчено и трето искане - №Р-22221521005814-040-003/21.02.2022 г., с което са изисквани споразумение за съвместно осигуряване на здравословни и безопасни условия на труд, книга за проведен инструктаж с персонала и направени застраховки на персонала срещу злополуки, каквито са изискванията на сключените договори с възложителите на ревизирия субект.

В отговор с писмо вх. №70-00-1945/04.03.2021 г. са представени книги за инструктаж по безопасност и здраве на работа на „ЕНЕРДЖИ ЕКСПЕРТ ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД - 3 броя, в които е проведен инструктаж на служителите на жалбоподателя; договор за обслужване по трудова медицина, копия на застрахователна полица Трудова злополука за сключени застраховки за работниците на ревизирия субект. Представено е Удостоверение №032/07.02.2020 г. на управителя на „ЕНЕРДЖИ ЕКСПЕРТ ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД - М. И. М., за завършено обучение по безопасност и здраве при работа. Не са представени данни за проведени инструктажи по правилата за осигуряване на здравословни и безопасни условия на труд на други лица - наети от доставчиците „ЕМ ЕМ БИ КОНТРАКТ“ ЕООД и „ДЖИ ЕМ СИТИ КОМЕРС“ ЕООД.

При така установената органите по приходите са стигнали до липса на реална доставка по издадените от „ЕМ ЕМ БИ КОНТРАКТ“ ЕООД фактури поради липсата на кадрова и техническа обезпеченост на доставчика да изпълни документираните дейности.

С възражението срещу ревизионния доклад за първи път са представени копия на книги за инструктаж и граждански договори, сключени от с физическите лица:

- А. Я. С. с ЕГН [ЕГН] - граждански договор от 01.06.2021 г. с предмет извършване на строително ремонтни дейности. На 31.11.2020 г. между дружеството и лицето е съставен протокол за приемане на извършената работа. От лицето А. Я. С. се прилагат „удостоверение“ и декларация за обектите, където е извършвал дейности и техния характер - изкопаване на траншеи/канали за полагане на кабели;

- А. А. И. с ЕГН [ЕГН] - граждански договор от 01.06.2021 г. с предмет извършване на строително ремонтни дейности. На 31.11.2020 г. между дружеството и лицето е съставен протокол за приемане на извършената работа. От лицето А. А. И. се прилагат „удостоверение“ и декларация за обектите, където е извършвал дейности и техния характер - изкопаване на траншеи/канали за полагане на кабели и всички свързани с тях строителни дейности;

- В. Т. А. с ЕГН [ЕГН] - граждански договор от 01.06.2021 г. с предмет извършване на строително ремонтни дейности. На 31.11.2020 г. между дружеството и лицето е съставен протокол за приемане на извършената работа. От лицето В. Т. А. се прилагат „удостоверение“ и декларация за обектите, където е извършвал дейности и техния характер - изкопаване на

траншеи/канали за полагане на кабели и всички свързани с тях строителни дейности.

Те не са кредитирани от издателите на ревизионния акт и е потвърден направеният извод за липса на реална доставка по издадените от „ЕМ ЕМ БИ КОНТАКТ“ ЕООД фактури. Констатирано е, че от процесния доставчик не са подадени справки по чл.73 от ЗДДФЛ за 2020 г. и 2021 г. за изплатени възнаграждения по извънтрудови правоотношения. От физическите лица, сочени фактически изпълнители на строителните работи, също не са подадени декларации по чл. 50 от ЗДДФЛ. Установено е, че лице А. А. И. с ЕГН [ЕГН] не съществува, а на посоченото ЕГН съответства А. А. И.. След проверка в информационните масиви на НАП и Търговския регистър е констатирано, че са били управители или еднолични собственици на капитала на различни дружества. Отделно от това, както и по отношение на другите физически лица е установено, че положените от лицата подписи в новопредставените „удостоверения“ и декларация за обектите видимо се различават от спесимените им в Търговския регистър.

С оглед горното е направен извод, че „ЕМ ЕМ БИ КОНТРАКТ“ ЕООД не може да се легитимира като доставчик на фактурираните услуги и. Заключено е, че доставките към клиентите са извършени от самия жалбоподател, който разполага с материално-технически и квалифициран кадрови ресурс за изпълнение на строителните услуги.

Предвид изложеното и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 9 от ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 34 684.68 лв. по издадените от „ЕМ ЕМ БИ КОНТАКТ“ ЕООД фактури.

Във връзка с извършеното преобразуване по ЗКПО:

Въз основа на направените в частта по ЗДДС констатации за липса на реални ревизиращият екип е приел, че отчетените разходи по издадените от „ЕМ ЕМ БИ КОНТАКТ“ ЕООД фактури през 2020 г. не са документално обосновани по смисъла на чл. 10 от ЗКПО. Предвид изложеното и на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО те не са признати за данъчни цели и със сумата от 151 024,86 лв. е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат за периода.

При деклариран данъчен финансов резултат за 2020 г. - загуба в размер на 29 433,30 лв., след извършеното е установена данъчна печалба в размер на 78 095,49 лв. и начислен корпоративен данък в размер на 7 809.55 лв.. както и лихви за забава в размер на 1 000.14 лв.

На тази база, с оглед твърденията на страните и предмета на служебна проверка, съдът, следвайки възприетият от органите по приходите подход, съобрази:

Относно отказаното право на данъчен кредит по ЗДДС:

Процесно оспореният извод за липса на реално осъществени доставки, органите по приходите са извели на база на липсата на кадрова и техническа обезпеченост на доставчиците, както и закупени и вложени материали за изпълнение документираните СМР, като във връзка с представените от жалбоподателя при възражението му срещу РД граждански договори, констативен протокол за извършени СМР и декларация – същите не са кредитирани, поради факта, че не са били ангажирани в хода на ревизионното производство. Във връзка с гражданските договори е посочено и, че не е подадена и справка по ЗДДФЛ за 2021 г. и деклариран

възнаграждения по извънтрудови правоотношения, както и самите лица не са подали ГДД по ЗДДФЛ.

Разпоредбата на чл. 68, ал. 2 от ЗДДС обуславя възникването на право на приспадане на данъчен кредит на данъчно задълженото лице от кумулативното осъществяване на елементите от фактически състав. Същият, наред с притежаването на данъчния документ по чл. 71, т. 1 от ЗДДС, включва и установяването на реалното получаване на стоките или извършването на услугите по облагаемата доставка - арг. от чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. При липсата на нормативна уредба, която да изисква наличието на конкретен вид документи за доказване на относимите в тази връзка факти и обстоятелства, определящ за преценката дали една услуга е действително осъществена е съвкупният анализ на всички събрани по делото доказателства. Същите, в преобладаващата си част и в съответствие със спецификата на търговската дейност, са частни документи, чиято доказателствена сила по аргумент от чл. 180 ГПК не обвързва съда да приеме съдържанието им за вярно. То следва да се цени с оглед останалите относими доказателства, като се съобрази корелацията или противоречията в тях. Трайна е практиката на ВАС, че сами по себе си издаването на фактури и надлежното им счетоводно отразяване не са достатъчни да обосноват убедителен извод, че спорните доставки са действително осъществени. Същевременно, в своите тълкувателно приложими решения СЕС многократно е подчертавал, че не е допустима национална практика, с която се отказва претендираното данъчно предимство само въз основа на нередности при доставчика./ в този смисъл виж Решение № 7165 от 28.06.2023 г. по адм. д. № 11270 по описа на ВАС за 2022 г. решение № 10575 от 30.07.2020г. по адм.дело № 5276 по описа на ВАС за 2020г., Решение № 10279 от 27.10.2023 г. по адм. д. № 2588 по описа на ВАС за 2023 г. и др./.

В своята практика по член 178, буква а) от Директива 2006/112, Съда на ЕС е имал възможност да постанови, че основният принцип на неутралитет на ДДС налага приспадането на този данък по получените доставки да се разреши, ако са изпълнени изискванията по същество, дори и данъчнозадължените лица да са пропуснали да изпълнят някои формални изисквания (решения от 12 юли 2012 г., ЕМС-България транспорт ООД, С-284/11, EU:C:2012:458, т. 62 и цитираната съдебна практика, както и от 28 юли 2016 г., А., С-332/15, EU:C:2016:614, т. 45) Съдът се е произнасял, че данъчната администрация не може да налага на данъчнозадълженото лице да извършва комплексни и задълбочени проверки по отношение на своя доставчик, като с това на практика посочената администрация прехвърля собствените си контролни задължения върху данъчнозадълженото лице (вж. в този смисъл решения от 21 юни 2012 г., Mahagibben и Dбvid, С-80/11 и С-142/11, EU:C:2012:373, т. 65 и от 31 януари 2013 г., „Строй транс“, С-642/11, EU:C:2013:54, т. 50).

Като продължение и пак на база практиката на Съда в Л. следва извода, че липсата на обезпеченост на доставчика не може да рефлектира върху правото на данъчен кредит за получателя по доставките, освен ако приходната администрация или съда не установят, че е налице данъчна измама с участието и/или със знанието на получателя по доставките. / виж решение по дело С-324/11, G. Toth., решение по съединени дела С-80/11 и С-142/11, M. kft и Peter David, решение С-18/13, M. П. и др./.

Всъщност процесният спор не поставя изобщо въпроса за участие на задълженото лице в данъчна измама, респ. за знанието му за така, като не са и налице доказателства позволяващи подобен извод, чието установяване впрочем е изцяло в

доказателствена тежест на приходната администрация.

В този смисъл дори да се приемат за основателни изводите на органите по приходите досежно редовността на сключените граждански договори, то посоченият извод не е съставомерно обуславящ отказ на право на приспадане на данъчен кредит, тъй като по своята същност липсата на доказателства за нает персонал от доставчика или неговите подизпълнители, не съставлява самостоятелно основание за отказ на данъчен кредит.

Успоредно с това по делото е назначена и приета повторна съдебно-икономическа експертиза, във връзка с оспорено изготвено и представено заключение на вещо лице по първоначално допусната и назначена експертиза. Заключение по повторната експертиза следва да бъде кредитирано като представено в съответствие с поставените задачи, от експерт с необходимата компетентност, извършил аналитичната дейност и формирал изводите си непосредствено и на база запознаване с цялата налична и относима документация.

Видно от представеното заключение:

Доставчиците „Ем Ем Би контракт“ ЕООД и „Джи ем сити“ ЕООД са включили издадените фактури в дневниците за продажби, както и ревизираното дружество ги е включило в дневниците за покупки.

Към всяка фактура има приложен Протокол обр.19 за установяване извършването и заплащането на СМР, като в тях отделните СМР са индивидуализирани по вид, има единична мярка за извършване всяка от тях, извършено количество работа и каква е общата дейност на всяко СМР. Сумата в отделните протоколи съответства на общата сума посочена във всяка фактура. Към издадените от жалбоподателя фактури към негови клиенти са приложени Протоколи обр.19 за установяване извършването и заплащането на отделните СВМР, отново индивидуализирани по вид, еденична мярка и обща стойност. Посоченият извод се потвърждава и от сравнителния анализ извършен от вещото лице по таблици отразяващи Протокол обр.19 към всяка фактура издадена от доставчиците към ревизираното лице и от страна на „Енерджи експерти инженеринг“ ЕООД към неговите клиенти.

Като продължение, експертното заключение установява, че плащанията към двете дружества – подизпълнители са извършени по банков път, чрез посочване на всяка отделна фактура към всяко отделно плащане.

Относно осчетоводяване на операциите вещото лице посочва, че за част от услугите на „Ем Ем Би контракт“ ЕООД през м. октомври 2020г. това дружество е получило приходи през 2021г. с което не е бил спазен счетоводния принцип за съпоставимост между приходи и разходи и неправилно целият разход по фактурата от 30.10.2020г. е осчетоводен по сметка 602 „разходи за външни услуги“ наместо по сметка 613 „разходи за бъдещи периоди“ за 2020г. Извън посочената констатация останалите операции по осчетоводяване са в съответствие с приложимият ЗСч и счетоводните стандарти.

Не се установяват отклонения в счетоводството на жалбоподателя.

В допълнение и във връзка с поставени въпроси при изслушването на вещото лице в съдебно заседание, експертът отговаря, че когато една организация извършва СМР като възстановяване на електрозахранване и Вик не е длъжна да води отчетност по обекти, респ. не е инвеститор и не изгражда самият обект.

Успоредно с това по делото е приета и съдебно – техническа експертиза,

заклучението по което съдът също кредитира като пълно,обективно и изготвено от експерт с необходимата квалификация. Видно от представеното заключение:

Договореният обем между възложителите на „Енерджи Експерт инженеринг“ ЕООД е изпълнен при условията на текущ контрол,обектите са в редовна експлоатация с изключение на обект [улица]/Столичен автотранспорт ЕАД/, в който обаче е изградена е.инсталация в рамките на акт обр.19/10.03.2021г. Всички СМР са заплатени от възложителите на жалбоподателя. Успоредно с това - всички дейности отразени в актовете обр.19 подписани от „Енерджи експерт инженеринг“ ООД и подизпълнителите „ЕМ ЕМ БИ КОНТРАКТ“ ЕООД и „ДЖИ ЕМ СИТИ“ ЕООД включват монтажни дейности обуславящи изграждането на е.инсталации на обектите, които са позволили въвеждането им в експлоатация.

Като продължение, вещото лице дава заключение и, че при направените сравнения между протоколите СМР обр.19 подписани между възложителя „Енерджи експерт инженеринг“ ООД и подизпълнителите „ЕМ ЕМ БИ КОНТРАКТ“ ЕООД и „ДЖИ ЕМ СИТИ“ ЕООД – дейностите се припокриват с договорените СМР между „Енерджи експерт инженеринг“ ООД и неговите възложители.

Ето защо и като съобрази, че от страна на жалбоподателя са представени доказателства за извършване и приемане договорената дейност, че дейността е ясно индивидуализирана, в т.ч. и изпълнението и чрез разбивки както по вид на отделните,така и чрез общо количество извършена услуга, в т.ч. и е налице редовно заплащане на фактурираните услуги,съдът приема, че не е налице основание за отказ на право на данъчен кредит на ревизираното лице.

Фактически установеното изпълнение на услугата от страна на доставчиците на ревизираното лице към него, през призмата на реалното изпълнение на поетите ангажименти от ревизираното лице към неговите възложители, при идентитет на самите услуги/вид,обем,количество/ и ясно изведена както техническа, така и икономическа съпоставка, представлява допълнителна индикация за реалност на доставката.

В допълнение и относно изводите на приходната администрация, че изграждане на СМР като процесните предполагат не просто кадрови ресурс, а такъв със специална квалификация, то извън посоченото във връзка с наличието на техническа и кадрова обезпеченост следва да се посочи още,че от гледна точка на данъчното облагане релевантно е дали услугата е извършена реално, а не качествено. Съдът в рамките на производството по оспорване на РА, както и самата приходна администрация впрочем, няма нормативно дефинирани компетенции да преценява качествено извършване на възложената дейност. От своя страна – качествено строителство не е и елемент от фактическият състав на правото на приспадане на данъчен кредит по доставки с предмет СМР.

В заключение и във връзка с посоченото от вещото лице допуснато отклонение при осчетоводяване на услугата предоставена през м.октомври 2020г.от страна на „ЕМ Ем Би Контракт“ ЕООД следва да се посочи, че на първо място посоченото отклонение не е от естество годно да опровергае, само по себе си, наличието на правото на приспадане на данъчен кредит. на второ място – посоченото обстоятелство, придружено с извода за вярно осчетоводяване от страна на ревизираното лице - възложител, налага извода,че последният не може и не следва да носи отговорност за счетоводните записвания на своите доставчици. Всъщност той няма и възможност да упражнява контрол върху тях.Поради което и допуснатото

отклонение е непротивопоставимо на правото на ДЗЛ по чл.68 ал.2 ЗДДС.

Относно допълнително определеният данък по ЗКПО:

С оглед изложеното съдът счита и, че допълнително определеният данък по ЗКПО е незаконосъобразно определен, следствие от незаконосъобразно увеличение на счетоводния финансов резултат.

С оглед така възприетата от съда реалност на доставките по фактурите, издадени от дружествата подизпълнители, посоченото по-горе обуславя извода, че ревизираното лице правилно е приспаднало като разход за 2020г. и органите по приходите не е следвало да извършват корекция на финансовия му резултат. От ответника не са представени доказателства, аргументиращи хипотеза на чл. 16, ал. 2, т. 4 ЗКПО, поради което и не следва да се приема, че същите не отговарят на изискването по чл. 10, ал. 1 ЗКПО за документална обосновааност. Така издадените фактури отразяват вярно стопанските операции и не е налице основанието на чл. 26, т. 2 от ЗКПО разходите да не бъдат признати за данъчни цели. Увеличението на финансови резултат на жалбоподателя е незаконосъобразно и съответно такива са и установени допълнителни задължения за корпоративен данък и лихви.

Изводите, обективирани в РА за допуснато нарушение на чл.3 ал.3 ЗСч – за документална необосновааност и чл.24 ал.2 ЗСч-за вярно и честно представяне, се явяват неправилни.

Посоченото дотук обосновава незаконосъобразност на оспореният ревизионен акт.

Извън това, настоящият състав счита за необходимо да посочи:

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 имал възможността нееднократно да постанови, 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 ЗОКО, РА е незаконосъобразен 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./.

В този смисъл 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. На тази база и при проверката на акта по чл.146 т.1 АПК, съдът съобрази:

Със своя Заповед № ЗЦУ-ОПР-2 от 19.04.2021г., изпълнителния директор на НАП, на основание чл.12 ал.6 от ДОПК и чл.10 ал.8 и 9 от ЗНАП е определил П. Д./зам.изпълнителен директор на НАП/: да определя органи по приходите за които не се прилагат правилата на чл.7 ал.1 и чл.8 ДОПК, както и при необходимост да нарежда служители от една ТД да преминат в друга, както и при необходимост да нарежда служители от една ТД да упражняват правомощия по отношение на лица за които компетентни са органите на друга ТД.

Като следствие и със Заповед № З-ЦУ-1659 от 05.05.2021г. на заместник-изпълнителния директор на НАП са определени органи по приходите за които не се прилагат правилата на чл.7 ал.1 и чл.8 от ДОПК, сред които е и началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП – Пловдив, възложил процесната ревизия – В. И.. Посочено е изрично, че органите по приходите, сред които и В. И. в това си качество, осъществяват правомощията си по чл.12 ал.1 от ДОПК на територията на цялата страна, независимо от определената по чл.7 ал.1 и чл.8 компетентност.

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.

Така на базата на чл.12 ал.6 ДОПК е въведено изключение и дерогация на общото правило за местна компетентност съгласно чл.8 от Кодекса. В този смисъл следва да се четат и процесните заповеди.

Тук 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, обхващаща 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, можеща да възникне съобразно реда и условието на чл.10 ал.9 ЗНАП, която също ще бъде обект на процесният анализ, малко по-нататък, в т.ч. и в съответствие с правомощието на съда по чл.15 от КРБ, тъй като са налице основания да се приеме, че посочената норма е в противоречие с принципа на правовата държава по чл.4 от Върховния закон.

Така, извън т.нар. извънредна компетентност, очевидно е, че законодателят 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. В този смисъл не може да се приеме, че дерогацията на една от двете компетентности води автоматично до придобиване на другата и обратното, върху каквато погрешна фикция е учредена компетентността в настоящият спор. По-конкретно:

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.

Именно такава компетентност е обект на регламентация и в самият закон – 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“.

Така, по силата на чл.112 ал.2 т.2 ДОПК, като разпоредба регламентираща 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.

На следващо място - посочената норма предвижда изрична компетентност за възлагане на ревизия. По отношение на същата, Кодекса не допуска изключение, такова, каквото е налице по отношение на 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.

Съгласно този текст, с универсална компетентност да възлага ревизии – по отношение на всички субекти на територията на страната, разполага изпълнителния директор на НАП или определен от него заместник. Именно с по отношение на тази универсална компетентност, текста на чл.112 ал.3 ДОПК предвижда изрично дерогация от правилото на чл.8. С което още повече подчертава абсолютният и характер.

Т.е. посочената норма ясно подчертава, 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/и по негова воля и преценка – заместник изпълнителен директор/, с универсална компетентност.

В процесният казус с посочените 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. С оглед правилото на чл. 122 ал.2 т.2 ДОПК, не може да се приеме, че сама по себе си дерогацията на териториалната компетентност обективизирана в чл.12 ал.6 ДОПК поражда универсална компетентност. По-горе и чрез референция към ТР № 4 от 2004г. на ВАС бе посочено, че компетентност възниква само когато е нормативно предвидена. Всъщност тази постановка съдът намира за безспорна, поради което е излишно обременяването на процесният акт, посредством допълването му с цитати и нормативни референции.

Процесната ЗВР е издадена от началник сектор „Ревизии“ в ТДНАП –

Пловдив, по отношение на местно юридическо лице със седалище и адрес на управление в [населено място]. Изключително спорно е доколко посоченото лице разполага с компетентност да възлага ревизия като процесната, с оглед императивното правило на чл.112 ал.2 т.2 ДОПК, което не може да бъде изменено и то чрез административен акт.

Нещо повече, процесното контролно производство е възложено чрез ЗВР издадена от началник сектор ревизии в ТДНАП – Пловдив, оправомощен от зам.изпълнителния директор на НАП въз основа на Заповед № 3-ЦУ-1659/05.05.2021г., за което пък зам.изпълнителният директор на НАП е оправомощен от изп.директор със Заповед № 3ЦУ-ОПР-2/19.04.2021г. на изпълнителния директор на НАП.

Посочената разпоредба на чл. 112 ал.2 т.2 от ДОПК не допуска подобно преупълномощаване. 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. Посочената компетентност е изрична, по отношение на нея е установено и допустимо едно единствено изключение. В този смисъл и по отношение на други изключения нормата има лимитативен характер. Разпоредба 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.

В подкрепа на изложеното идва отново възприетото от ОС на ВАС в цитираното по-горе ТР № 4 от 22.04.2004г., по силата което “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“.

Ясно следва да се подчертае - закона не допуска изпълнителният 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. Закона 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.

В заключение 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 посочи още:

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 определя универсалната 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 в тази връзка въпроса дали едно лице спада сред изключенията по чл.12 ал.6 ДОПК или не е 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 настоящата, 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 ограничение е налице в нейна полза, -арг. ал.3 на чл.112 ДОПК/.

На последно място следва изрично да се посочи, че посочената заповед З-ЦУ-1659/05.05.2021г. на заместник изпълнителният директор на НАП не може да се приеме и за заповед по приложение на чл.10 ал.9 от ЗНАП, съгласно която разпоредба и 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.

Безспорно и по силата на т.3 от Заповед № ЗЦУ-ОПР-2/19.04.2021г. на изпълнителният директор на НАП, заместник изпълнителния директор следва да се считат оправомощен при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции със заповед да нарежда 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.

Видно от текста и съдържанието на заповедта на заместник-изпълнителния директор от 05.05.2021г. обаче, посочените в нея органи по приходи осъществяват правомощията си по чл.12 ал.1 от ДОПК на територията на цялата страна, независимо от определената по чл.7 ал.1 и чл.8 компетентност.

В тази връзка от една страна, очевидно същата предоставя универсална компетентност на посочените в нея служители, на второ място – липсват посочени лица по отношение на които следва посочените в заповедта органи по приходите да се считат компетентни.В този смисъл същата не може да породи компетентност в хипотезата на чл.10 ал.9 от ЗНАП. Що се касае до хипотезата на чл.10 ал.8 от ЗНАП, същата е ирелевантна и не следва да бъде обсъждана, доколкото процесната заповед не разглежда въпроса за преминаване в друга териториална дирекция.

В допълнение следва да се посочи, че по делото е приложена и Заповед № РД-01-287/10.05.2021г. на директора на ТД на НАП – София, с която на основание чл.11 ал.3 от ЗНАП вр. чл.112 ал.2 т.1 от ДОПК и заповед № З-ЦУ-1659 от

05.05.2021г. на заместник-изпълнителния директор на НАП, определя конкретни служители измежду тези, за които съгласно горе-посочената заповед от 10.05.21г. не се прилагат правилата на чл.7ал.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.10 е и В. И., началник сектор „Ревизии“ ТД на НАП – Пловдив.

Посочената заповед 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.

На първо място, същата 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 В. И. е служител на ТД на НАП-Пловдив. По силата на посочената заповед обаче същата се разглежда като служител на ТД на НАП – София. 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 ЗНАП. 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, процесната Заповед на директора на ТД на НАП – София 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 Заповед № РД-01-287/10.05.2021г. на директора на ТД на НАП – София, В. И. нито има качеството на орган по приходите в ТД на НАП-София, 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.

Текста на чл.10 ЗНАП част от която е и нормата на новата ал.9 е озаглавен “изпълнителен директор“. Нормата 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 вътрешно-служебна по своя характер и регламентира правомощия, което може да се упражнява от изпълнителният директор по отношение на служителите на Агенцията и по отношения на Агенцията, в цялост.

Спорните въпроси които изникват от текста, но и от приложението на нормата са - може ли посочената норма да регламентира компетентност на органите по приходите, посредством правомощие на изпълнителният директор. И то компетентност, която първо действа в отношенията на с трети лица/каквото действие се проявява във връзка с ревизионното производство/ и второ компетентност, която е обект на регламентация в друг нормативен акт, а именно – ДОПК. На трето място ще

бъде разгледана и целта на разпоредбата видно от мотивите към законопроекта за приемането и, с което настоящият състав установява заобикаляне на чл.112 ал.2 т.2 на ДОПК, което представлява недопустим конституционен резултат от гледна точка на принципа на правовата държава, съгласно чл.4 ал.1 от Върховния закон.

Всъщност, както ВАС е посочил в своето Решение № 10234 от 14.11.2022 г. на ВАС по адм. д. № 1592/2022 г., 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, определяща кръга от длъжностни лица с функции на органи по приходите от компетентната териториална дирекция, които да възлагат ревизии /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. /. Заповедта на териториалния директор по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК е вътрешнослужебен акт от категорията на тези по чл. 2, ал. 2, т. 3 АПК, тъй като създава за адресатите й правото и задължението да възлагат ревизии“.

По аргумент на по-силното основание - точно като такъв вътрешнослужебен акт следва да бъде разглеждана 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 която териториална дирекция/ въз основа на делегиране на права от страна на изпълнителният директор на НАП или определен от него изпълнителен директор.

Посочената разпоредба е въведена в действащото законодателство с пар.55 т.3 б“в“ на Законът за изменение и допълнение на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, приет от 44-то Народно събрание на 3 декември 2020 г.обн. брой: 105, от дата 11.12.2020 г.,в сила от 01.01.2021г.

В т.10 „Друи промени“ от Мотивите към Законопроекта е записано:

„ С предложението за чл. 10, ал. 9 от ЗНАП се предвижда органи на НАП да упражняват своите правомощия на територията на цялата страна без оглед на определената с чл. 8 от ДОПК компетентност. Това се налага поради необходимостта за ефективно разпределение на заетите служители в различните териториални дирекции. Поради факта, че бизнесът е концентриран в няколко териториални дирекции, е необходимо администрацията да разполага с по-голяма мобилност, за да задоволи потребностите както от обслужване, така и от ефективен контрол на задължените лица. В тази връзка възниква необходимост от гъвкаво разпределение на административния капацитет. Чрез предвиждана мярка се елиминира рискът от съкращаване на обучени квалифицирани служители чрез ефективното им използване в административните производства в други териториални дирекции. За да се гарантира ефективното разпределение между териториалните дирекции, е предвидено органът, определящ органите по приходите и публичните изпълнители, за които няма да се прилагат правилата на териториалната компетентност по чл. 8 от ДОПК, да е

изпълнителният директор или оправомощен от него заместник изпълнителен директор. Предвидено е органите да бъдат определяни със заповед“.

Така посочените мотиви не оставят място за съмнение, че с тях се преследва вътрешноорганизационен въпрос, а именно – въпроса за ефективно използване на кадровият ресурс, цели се недопускане съкращаване на квалифицирани служители, чрез ефективното им разпределение между териториални дирекции. Всъщност даже това не е извод, а извадки от самият текст-цитиран тук.

Съпоставката между двата текста /на ал.8 и ал.9 на чл.10 от ЗНАП/ ясно показва, че при ал.9 не се предвижда командироване, а директно осъществяване на правомощия на територията на цялата страна и всички правни субекти само въз основа за заповед на изпълнителни директор или оправомощен от него заместник.

Така изложените допълнителни съображения относно използваната конструкция за образуване, започване и приключване на ревизионното производство настоящият състав счита като допълнително основание за отмяна на оспореният РА.

С оглед изложеното основателна се явява и претенцията на жалбоподателя за присъждане на съдебно-деловодни разноски, която извън стойността на определената държавна такса и разходи за вещи лица по допуснатите съдебно-икономически и съдебно-техническа експертиза, съдът счита за обоснована и по отношение на дължимото адвокатско възнаграждение с оглед материалния интерес на спора съобразно чл.7 ал.2 т.4 от Наредба № 1/2004.

Поради това и на основание чл.160 ал.1 предл. първо от ДОПК, Административен съд София-град, 74 състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ РА № Р-22221521005814-091-001/05.07.2022г., издаден от В. И., в качеството на началник сектор, възложил ревизията и Р. Т., в качеството на главен инспектор, ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1524/23.09.2022г. на Директора на Дирекция ОДОП – София при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА Национална агенция по приходите да заплати на ЕНЕРДЖИ ЕКСПРЕТ ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], [населено място], ул. „21-ви век“ № 11, [жилищен адрес] вх. „В“, ап.11, сумата от 6330/шест хиляди, триста и тридесет/ лева, съдебно-деловодни разноски.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

Препис от решението да се изпрати на страните

Съдия: