

РЕШЕНИЕ

№ 12472

гр. София, 20.07.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав, в публично заседание на 03.06.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Евгения Стоичкова, като разгледа дело номер **10751** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния и процесуален кодекс /ДОПК/. Делото е образувано по жалба от "АТИ КЪМПАНИ" ЕООД с ЕИК[ЕИК], и седалище в [населено място], представлявано от К. С. Д. - управител, чрез адв. Г., срещу Ревизионен акт (РА) №Р-22002222004417-091-001/13.04.2023г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - С. - М. Х. - орган, възложил ревизията, В. С. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение №1371/27.09.2023г. на директора на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП.

С жалбата се иска отмяната на РА, по изложени доводи от правно естество по преценката и анализа на документите и изводите, направени от органите по приходите. Оспорва се изводът на органите по приходите за непризнаване на строителни материали по съображенията, че било договорено престиране само на труд, в случая бил използван подизпълнител - "БИЛД ПЛЮС 82" ЕООД, което било доказано и признато в решението на ответника. Оборва и изводите на органите по приходите за неотносимост на разходи за авточасти за МПС от марки, каквито жалбоподателят не притежава, като се мотивира с продуктовата гама от автомобили на немския концерн Ф. груп, по тази причина, много от частите - без да сочи конкретни такива, били универсални за автомобилите от марките, произвеждани от групата. Счита отказът за признаване на разходите по фактурите за авточасти за незаконосъобразен. Неправилно органите по приходите не съобразили изтъкнатите основания за неначисляване на трудовото възнаграждение в пълен размер -

самоотлъчка, неплатен отпуск, намаляване на работното време, които следвало да бъдат съобразени с "реалните събития и обстановка, която съпътства строителната дейност", непостоянна по своята същност, когато нямало възложен строителен обект, но работниците въпреки това не били освободени, а просто било намалено работното им време. Следвало да се държи и сметка, че заетите в този сектор не били високообразовани, а често неграмотни, което водело до неразбиране на предоставените им документи и поставените от органите по приходите въпроси при извършените насрещни проверки.

Във връзка с определение на съда от 14.03.2024г. с конкретни указания за подлежащите на доказване факти и обстоятелства по делото, от страна на дружеството чрез адв. Г., с молба от дата 02.04.2024г. - л. 143 от делото, изрично посочи, че по делото не е представено доказателство за компетентност на В. И. С. - ръководител на ревизията за издаване на обжалвания РА. Излага доводи, че процесното ревизионно производство е повторно и е възложено във връзка с Решение № 1311/18.08.2022г. на директора на ОДОП С., като първото ревизионно производство е възложено със Заповед за възлагане на ревизия № Р-2222122006096-020-001/08.10.2022г., с която М. Й. В. е определена за ръководител на ревизията и е издала РА № Р-2222122006096-091-001/10.05.2022, който е отменен с Решение № 1311/18.08.2022г. на ответника. Счита, че по административната преписка не са представени доказателства по отношение на промяната на ръководителя на ревизията. В ход по същество и в писмена защита по делото адв. И. претендира основателност на жалбата, претендира на първо място нищожност на РА, тъй като и след като изрично е повдигнат въпроса, че не са представени доказателства за компетентността на В. И. С. да издаде акта, не са представени такива за изземване на компетентността на М. Й. В., ръководител на ревизията, цитира съдебна практика Решение №11226 от 16.11.2022г. по адм.д. 5244/2023г. относно приложимостта на чл.7, ал.3 ДОПК за изземване на компетентност от органите по приходите, извършили първата ревизия. Счита, че ответникът нямал правомощие да дава указания за смяна на екипа при втората ревизия, също не е компетентен да упражнява правомощия по чл.7, ал.3 ДОПК, в решението на ответника не били изложени съображения за никоя от хипотезите по чл.7, ал.3 ДОПК. Във връзка с цитираното определение на съда за неяснота и непълнота на административната преписка във връзка с приложението на чл.122 ДОПК, като счита, че неяснотите и пропуските в данните по преписката, констатирани от съда в определението, съставлявали самостоятелно основание за отмяната на РА, тъй като същите водели до ограничаване на правото на защита на ревизираното лице, недопустимо и представляващо грубо нарушение на защита на жалбоподателя е в съдебната фаза да се излагат мотиви за издаването на спорния РА от процесуалния представител на ответната страна. поради което същите не следвало да вземат предвид.

В писмената защита адв. И. поддържа съображенията, изтъкнати в жалбата и такива, свързани с дейността на дружеството. Счита за абсолютно недопустимо и лишено от житейска логика да се откаже признаването на разход само въз основа на констатирани нередности при дружествата -доставчици, а достъп до счетоводството на доставчиците е извън контрол на жалбоподателя, който извод се споделял и от съдебната практиката на ВАС и Съда на ЕС. Безпротиворечиво се приемало, че не можело получателят да отговаря за действията, респективно бездействията на своите доставчици, включително да доказва тяхната обезпеченост за извършване на

доставките. Излага доводи и във връзка с непризнаването на разход на уред за бръчки, в момента управителят се занимавал с нова икономическа дейност в сферата на козметиката и парфюмерията, към ревизираните периоди търсел нови бизнес-възможности. Позовава се на чл.59 ЗКПО и Счетоводен стандарт 16 "Дълготрайни материални активи, както и на чл.54, ал.1 ЗКПО относно признаване на годишните данъчни амортизации, въз основа на които счита, че дружеството правомерно начислявало амортизации за ревизираните данъчни периоди, органите подхождали повърхностно при анализа на данните за автомобилите на дружеството. Поддържа и неправилност на констатациите по приложението на ЗДДФЛ и по КСО.

По допълнително изложените съображения, адв. И. иска от съда да постанови на първо място нищожност на оспорения акт, и алтернативно да го отмени изцяло като издаден в противоречие с административно-производствените правила и с материалния закон.

Още с жалбата се претендира присъждането на разноски, представя и списък - за държавна такса в размер на 50 лв., за адвокатско възнаграждение в размер на 8004,00лв. с ДДС за правна защита и процесуално представителство с включен ДДС, общо 8054лв., като доказателство за разноските за адвокат представя фактура № 657/03.06.2024г., в която изрично е посочен предмет за процесуално представителство по конкретното дело, представя и извлечение от банкова сметка на упълномощеното адвокатско дружество от дата 31.05.2024г. за получен кредитен превод с наредител дружеството-жалбоподател.

Ответникът – директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика – С., чрез юрк. К. и юрк. А. - П. оспори жалбата изцяло, претендира законосъобразност на РА на всички основания, в това число издаването му от компетентен орган и съответствие с материалния закон. в писмено становище от юрк. А. – П. – л. 153 от делото, оспори жалбата изцяло като неоснователна и иска от съда да постанови отхвърлянето ѝ. Във връзка с определение на съда от 14.03.2023г. по делото, дава уточнения по установените допълнителни задължения относно неправомерно отчетени разходи, непризнати при ревизията и корекции на счетоводния финансов резултата в увеличение с разходи за годишни счетоводни амортизации, както и корекция в посока намаление. Относно определените допълнителни задължения по ЗДДФЛ и КСО е обосновано, че от данъчно-задълженото лице не са представени доказателства, събрани били доказателства, водещи до извода, че физическите лица, посочени в РД са полагали труд на пълен работен ден на обектите на жалбоподателя, не били в отпуск през разглежданите периоди и не били в "самоотлъчка",позовава се на данни за изпълнявани обекти от дружеството. Във връзка с основанията по чл.122, ал.1 ДОПК посочва, че на стр. 535-540 е приложено уведомление, изготвено на основание чл.124, ал.1 ДОПК а на стр. 541-542 - уведомление по чл. 17, ал.2 ДОПК, които са електронно връчени на 13.01.2023г. на ревизираното лице, прилага допълнително уведомлението ведно с разпечатка за проверка валидността на подписа на органа, издал същото.

По отношение на твърденията на жалбоподателя, че не са представени доказателства за промяната на ръководителя на ревизията, излага правни съображения по чл.155 ДОПК и конкретните обстоятелства по възлагането на ревизията. Също юрк. А. - П. се позовава в становището си на диспозитива на решение №1311/18.08.2022 г., представено по делото, с която директорът на дирекция ОДОП С. е "върнал

административната преписка на органа, издал заповедта за възлагане на ревизията, като е указан в 30-дневен срок от връчване на решението да бъде издадена нова заповед за извършване на ревизия за горепосочените видове задължения и периоди от друг ревизиращ екип в срока по чл. 114, ал. 1-4 от ДОПК и провеждане на ревизионно производство, съобразно указанията, изложени в мотивите на решението."

В изпълнение на разпоредбите на закона и указанията на директора в решението, органът, издал ЗВР - М. С. Х., издала ЗВР №Р-22002222004417-020-001/30.08.2022 г., връчена на 07.09.2022 г., с която е определено ревизията да бъде извършена от следните органи по приходите - В. И. С. /ръководител на ревизията/ и К. С. А..

Ответникът, чрез юрк. А. - П., претендира и присъждането на разноси, съгласно списък - л. 183 от делото, като въз основа на материалният интерес и на основание чл.161, ал.1, изречение трето, чл.8 от Наредба №1 от 09.07.2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, в минимален размер по чл. 7, ал.2 от наредбата - в размер на 6 662,42 лв.

Прокуратурата, уведомена за оспорването, не е взела участие в съдебното производство по делото.

По делото са приети доказателствата по административната преписка, и допълнително представените към становище от 03.06.2024г. на юрк. А. -П. от страна на ответника.

Административен съд София град, като обсъди доказателствата по делото и извърши дължимата проверка съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, от фактическа страна прие за установено следното:

По допустимостта на жалбата:

Решението на директора, издадено в срока по чл.155, ал.1, удължен със споразумение по чл.156, ал. 7 ДОПК до 28.09.2023г., е връчено на дата 28.09.2023г., а жалбата до съда е от 12.10.2023г.

Жалбата срещу РА по административен ред е подадена на дата 22.05.2023г. С писмо от 10.07.2023г.от директора на ДОДОП е отправено предложение за подписване на споразумение по чл.156, ал.7 ДОПК, проект на което е приложен към писмото, връчено електронно на 17.07.2023г.От страна на ревизираното дружество споразумението е подписано с електронен подпис от управителя му на дата 17.067.2023г. Срокът по чл.155, ал.1 ДОПК, съгласно т.2 от споразумението, е удължен с два месеца.

Предвид датата на жалбата срещу РА по административен ред - 22.05.2023г., то срокът по чл.155, ал.1 ДОПК за постановяване на решение от директора ДОДОП, е изтичал на дата 28.07.2023г. От изложеното следва, че със споразумението срокът е продължен преди да изтече.

Решението на директора на ДОДОП, е постановено в рамките на срока, удължен със споразумението - преди 28.09.2023г.

Изложеното обуславя извод за подаването на жалбата в законоустановения срок от връчването на решението на директора и процесуална допустимост на оспорването по чл.156, ал.1 и ал.2 ДОПК.

С РА са установени задължения за данъчни периоди през 2017 и 2018г. в общ размер 75 280,19 лв. от които

- задължения по ЗКПО 61 074,09лв. за корпоративен данък 42 953,32лв. и лихви - 18

120,77лв. за 2017 и 2018г. в резултат на увеличения и на намаления на декларираните финансови резултати общо за ревизираните финансови години - 2017 и 2018 - по ЗДДФЛ в общ размер 2 600,71 лв. от които 1700,74 лв. главница и лихва 889,97лв. за част от ревизираните периоди
- по КСО и ЗСО - в общ размер 11 605,39лв., от които ДОО за осигурители 7 055,10лв. общо - главници 4 647,15лв. и лихва 2 407,95лв., за УПФ за осигурители - 1 750,13лв. - главница 1152, 64лв. и лихва 97,49лв., за ЗО за осигурители -2800,16лв. - главница 1844,20лв. и лихва 955,96лв. за част от ревизираните периоди

По фактите съдът приема следното:

Ревизията, приключила с издаването на оспорения по делото акт, е втора по ред за същите данъчни периоди, след като с Решение № 1311/18.08.2022г. на директора на ДОДОП - С. при ЦУ на НАП, е отменен РА № Р-2222122006096-091-001/10.05.2022г. и преписката е върната за повторна ревизия за всички процесни периоди.

Както изрично е посочено в становището на ответника, не се спори между страните и се установява от данните по делото, за органите по приходите, на които е възложено извършването на ревизията, съответно компетентността на ръководителя на ревизията да издаде РА, се установява следното:

1) Със ЗВР №Р-2222122006096-020-001/08.10.2020г. връчена на 13.10.2020 г., издадена от Г. И. М. в качеството на заместник на М. С. Х., е възложено извършването на ревизия на "А. К." еООД за Корпоративен данък- 2017-2018г., за периода 01.09.2017-30.04.2018г. за установяване на задължения за Данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения, ДОО за осигурители , вноски за ЗО за осигурители и УПФ за осигурители. За заместването е представена Заповед от 02.10.2020г. - за разрешен отпуск на М. Х. от 05.10.2020г. до 09.10.2020г. и определен за заместник Г. М.. За компетентността и на двамата органи да възлагат ревизия е представена Заповед № РД - 01-128/18.02.2020г. на директора на ТД на НАП - С., в която освен възлагането на компетентност по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК и за заместване, по т. III от заповедта на основание чл.7, ал.3 от ЗНАП на посочените по т.1 лица е възложено и да упражняват правомощията по чл.7, ал.3 ДОПК. Също Видно от II, т. 17 от Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. Г. И. М. е определен да изпълнява правомощията на орган по възлагане на ревизии при отсъствието на М. С. Х..

С ЗВР от 08.10.2020г. е определен ревизиращ екип с ръководител на ревизията М. Й. В., главен инспектор по приходите.

Така възложеното ревизионно производство е приключило с РА №Р-2222122006096-091- 001/10.05.2022 г. издаден от М. С. Х. - орган възложил ревизията и М. Й. В. - ръководител на ревизията.

Този ревизионен акт е отменен с решение №1311/18.08.2022 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което административната преписка е върната на органа, издал заповедта за възлагане на ревизията, като е указван в 30-дневен срок от връчване на решението да бъде издадена нова заповед за извършване на ревизия за същите видове задължения и данъчни периоди от друг ревизиращ екип в срока по чл. 114, ал. 1-4 от ДОПК и провеждане на ревизионно производство, съобразно указанията, изложени в мотивите на решението.

Органът, издал ЗВР - М. С. Х. е издала ЗВР №Р-22002222004417-020-001/30.08.2022 г. както изрично е отбелязано - във връзка с получено решение №1311/18.08.2022 г., с

която за същите данъчни периоди и видове задължения, е определено ревизията да бъде извършена от следните органи по приходите - В. И. С. /ръководител на ревизията/ и К. С. А..

Други доказателства за компетентност на В. С. като ръководител на ревизията, във връзка с изричното възражение на жалбоподателя чрез адв. И., че не се представиха от ответника.

Както се посочи, за компетентността на органа да възлага ревизии, е представена Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., в която М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е вписана по т. I пореден номер 10. Със заповедта на основание чл.112, ал.2, т.1 ДОПК, на посочените в същата точка длъжностни лица са възложени функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК. При тези данни, компетентността на органа, възложил ревизията е доказана.

Предвид изложеното до тук, съдът формира извод, че процесното ревизионно производство е законосъобразно образувано, същото е в сроковете по чл.109, ал.1 ДОПК, предвид вида и обхвата на ревизираните данъчни периоди, като не са изтекли давностни или преклузивни срокове, изключващи правото да бъдат установени публичните задължения, посочени в ЗВР.

ЗВР и последващите за изменението ѝ са издадени като електронни документи, подписани с електронен подпис, за което са представени доказателства. За връчването им на ревизирането лице е оформена разписка, според която са връчени електронно, представени са и удостоверения – за извършено връчване по електронен път в ИС Контрол. В същите е удостоверено, че електронната препратка към съобщението за електронно връчване на документи е активирана на конкретна дата, посочен е и конкретния връчен документ.

За установеното при ревизията е издаден Ревизионен доклад (РД) № Р-22002222004417-092-001/10.03.2023 г., издаден от органите по приходите, определени с ЗВР – В. С., главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията и К. А. - главен инспектор по приходите. РД е издаден като електронен документ и подписан с електронен подпис от посочените органи, видно от лист 37 от делото.

РД е връчен също като електронен документ - на дата 14.03.2023 г. съгласно удостоверението за връчването му – л. 84 от делото.

С РД е направено предложение за установяване на задължения за ДДС, които са възприети изцяло и е издаден РА№Р-22002222004417-091-001/13.04.2023г. от органи по приходите при ТД на НАП - С.: М. Х. - орган, възложил ревизията, В. С. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение №1371/27.09.2023г. на директора на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП. С РА са начислени допълнително лихви към датата на ревизионния акт.

Също РД и РА са издадени като електронни документи, подписани с

електронни подписи от издателите им, равностойни на саморъчни подписи - чрез квалифициран електронен подпис, за което по делото са представени доказателства.

В ЗВР и за изменението й, в РД и РА след съдържанието им е посочено, че : *„Документът е електронно създаден и подписан, като данни за електронния подпис на издателя са налични в електронния документ. Настоящият документ е издаден чрез ИС „Контрол“ като електронен документ, подписан с електронен подпис от: „ посочени са издателите на документите и номера на сертификата , дата на подписването му.“*

На л. 96 от делото документите, издадени от органите по приходите са представени в електронен вид на магнитен носител - СД- R. Същите, са представени и приети по делото като възпроизведени на хартиен носител електронни документи, по реда на чл. 184, ал.1 ГПК, вр. пар.2 на ДР на ДОПК, в това число с данни относно проверката на електронния подпис за валидността на сертификата и за вида на подписа – л.97 - 110 от административната преписка. Видно е, че в хода на ревизионното производство актовете на органите по приходите са връчвани електронно, в хода на съдебното производство по реда на същата разпоредба не е направено искане от страна на жалбоподателя да бъдат представени оригиналните електронни документи. Съдът извърши справка на съдържанието на представения СД- R с актовете на органите по приходите, които съдържат и визуализация на екран за проверка на сертификата и за сроковете му на валидност идентични с представените разпечатки на хартиен носител. От вида на подписа StampIT - Global Qualified CA се установява, че е вид квалифициран електронен подпис, с доставчик „Информационно обслужване“ АД - дружество, доставчик на електронни удостоверителни услуги, вписано от Комисията за регулиране на съобщенията в националния доверителен списък доставчици на квалифицирани удостоверителни услуги, съгласно чл. 22 от Регламент (ЕС) № 910/2014 и обявен от комисията на електронен адрес <https://crc.bg/bg/rubriki/560/elektronni-udostoveritelni-uslugi>. Следователно, ЗВР и за изменението й, РД и РА , като подписани с квалифицирани електронни подписи, които съответстват на изискванията на Регламент (ЕС) № 910/2014, съответстват на изискването да съдържат подписи на издателите им.

Изложеното обосновава извод, че издадените актове от органите по приходите в хода на процесното ревизионно производство, на първо място са издадени от местно компетентни органи, предвид седалището на дружеството - в [населено място].

Актовете на органите по приходите са издадени в изискващата се писмена

форма, съставляват подписан документ от издателите им, от формална страна по съдържание съответстват на изискванията, предвидени съответно за ЗВР по чл.113, ал.2 ДОПК, за РД по чл.117, ал.2 ДОПК и за РА – по чл.120, ал.2 ДОПК. В това число, в мотивите на РА е посочено, че се потвърждават мотивите на РД за факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и предложенията за установяване за следните задължения по периоди - стр. 9 РА, л. 89 от делото: за корпоративен данък - от 01.01.2017 г. до 31.12.2018г. за ДДФЛ - от трудови и приравнени на тях правоотношения - от 01.04.2018г. до 30.04.2018г. и от 01.09.2017г. до 28.02.2018г., за ДОО - за осигурителни вноски за периода 01.09.2017г. до 30.04.2018г. и съставляват неразделна част от РА. В РА са изложени и самостоятелни мотиви, потвърдени в решението на директора изцяло, в обобщение за следното:

1. Установените задължения по ЗКПО 61 074,09лв. за корпоративен данък 42 953,32лв. и лихви - 18 120,77лв. за 2017 и 2018г. в резултат на увеличения и на намаления на декларираните финансови резултати общо за ревизираните финансови години - 2017 и 2018г., като видно от мотивите на РД и РА, потвърдени в мотивите на решението на директора, извършените увеличения и намаления на декларираните от дружеството счетоводен финансов резултат са обусловени от неточно счетоводно отчитане на разходи и непризнати разходи на основание, че няма отчетени приходи - чл. 24.ал.2 ,т. 2 ЗКПО, чл.55 ЗКПО, чл.10, ал.1, и ал.4 ЗКПО, чл.26, т.2 и т.11 ЗКПО, във връзка с чл.10, ал.1 и ал.4 ЗКПО. чл.77, ал.1, вр. чл.156, ал.2, т.1 ЗКПО.

2. По ЗДФЛ - прието е в РД и РА, че са налице основанията по чл.122, т. 3 и т.4 ДОПК , на основание чл.122, ал.2, точки от 1 до 12, точки 15 и 16 ДОПК по изложени фактически съображения, че е определена данъчната основа, а във връзка с 65, ал.11 ЗДФЛ, е определен допълнително данък в размер на 1710,74 лв. От фактическа страна изводите на органите по приходите са обосновани с данните от проверките на заети в дружеството лица и в представените отчетни форми, анализ на ведомости за заплати, рекапитулации, молби и заповеди за платен отпуск. Според РА за представените "отчетни форми 76" за явяване/неявяване на работа, липсвали доказателства, че представляли вярно отработеното време от работниците и служителите, същите не съдържали подписи на служителите, които са заявили обратното при проверките.

3. По КСО - не са изложени съображения за определянето им по особения ред на чл.122 ДОПК, дължимите осигурителни вноски общо в размер на 4 647,15 лв. са посочени като дължими за сметка на работодателя върху

начислени, но неизплатени възнаграждения и дължими за сметка на работодателя и на осигурените лица до края месеца, през който е извършено начисляването.

4.4. За задълженията за ДЗПО - УПФ - осигурители и вноски по Закона за здравното осигуряване, е прието, че същите следва да се определят на основание чл.122, ал.1, т.3 и т.4 ДОПК вр. чл.127, ал.2 КСО върху установения осигурителен доход по месеци за цитирани поименно в РД лица, начислени са и съответните лихви.

В обобщение с РА са установени допълнителни задължения по КСО и ЗЗО - в общ размер 11 605,39лв., от които ДОО за осигурители 7 055,10лв. общо - главници 4 647,15лв. и лихва 2 407,95лв., за УПФ за осигурители - 1 750,13лв. - главница 1152, 64лв. и лихва 97,49лв., за ЗО за осигурители -2800,16лв. - главница 1844,20лв. и лихва 955,96лв. за част от ревизираните периоди през 2017 и 2018г.

По спазването на сроковете по чл.114 ДОПК, съдът намира, че не са допуснати нарушения при втората ревизия, доколкото първоначално е определен максималният срок на ревизията - три месеца от връчването на първата ЗВР- т.е. от 07.09.2022г., л. 32 от делото, впоследствие със заповед за изменението ѝ от 06.12.2022г., срокът е удължен до 06.01.2023г., и със втора заповед от 05.01.2023г., срокът на ревизията е удължен до 07.02.2023г.

Съдът констатира обаче, че след срока на ревизията са извършвани процесуални действия по събирането на доказателства от ревизиращите органи:

Чрез електронно съобщение от дата 10.02.2023г. от ревизиращият орган К. А. по електронна поща е направено искане във връзка с приключване на ревизията на А. К. да бъдат "изпратени на имейла" следните документи и да отговорите на поставените въпроси" :

- за представяне на оборотна книга с подсметки за 2017 и 2018г. по т.1 и т.2, в отговора е посочено "приложено" и по двете точки

-по т.3 - да бъдат представени книги за провеждани инструктажи на работници за ревизираните периоди, тъй като била представена книга за начален инструктаж на друга фирма; отговор от дружеството няма.

пот.4 въпрос за това какви материали са изписани на ХесБургери ресторанти, а отговорът е: "изписани са материали "дограма", озеленяване, латекси, метални профили за довършителни неща"

по т. 5. какви стоки са изписани на Търговска зала на обект Д. и офис разходи, по какъв начин са определени разходите за изписаните стоки на

обектите, отговорът на дружеството е: "търговска зала: озеленяване отвън, латекси, сухо строителство препарати, обзавеждане обект Д. -сухо строителство и др.; офис разходи: канцеларски, препарати и хигиенни материали"

по т.6 закупените стоки заведени ли са в складова програма или директно са осчетоводени със суми по сметка 304, как е станало изписването на продадените стоки - месечно или в края на годината; има ли извършени инвентаризации за налични стоки към 31.12.2017г. и 2018г., на които въпроси е отговорено така "закупените стоки са осчетоводени в подкатегории в с/ка 304, продажбите са отчитани периодично, складова програма имаше в търговския обект"

по т.7 на въпроса *"Каква е тази продажба при определени условия на Кардим 1 ООД за 58 600,00лв. от 30.09.2018г.?"* отговорът е: *"това е стока, предоставена на отговорно стопанисване в друго дружество и след това е върната на А. К."*

Към цитираната кореспонденция обаче няма представени "оборотна книга с подсметки", Искането не е оформено като Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице по образец. К. се освен това за поредно изискани документи и обяснения, предвид следното:

-Изводите на органите по приходите се основават на съдържащи се в ревизионната преписка счетоводни документи - оборотни ведомости, главна книга и аналитични регистри, счетоводен и данъчен амортизационни планове, инвентарна книга, разчетно платежни ведомости и други, изрично изискани с ИПДПОЗЛ от 13.09.2022г. и от 22.11.2022г. - при повторната ревизия. Представени са към електронни съобщения от 03.12.2022г. като pdf файл от мейл [електронна поща], представени по преписката на л. 88 от папка приложение 2 до 387 от папка приложение 3 към делото.

-По делото се съдържат "оборотни ведомости от 01.01.2017г. до 31.12.2017г.. и от 01.01.2018г. до 31.12.2018г.", събрани както при втората ревизия, обсъдено по-горе, така при първата ревизия, приобщени с протокол от 06.12.2022г., в който е посочено че по ИПДПОЗЛ от 14.10.2020г. са представени документи, подробно описани, сред които по т.30.25 и 30.26 и оборотни ведомости 2017- 2018г., в заверено копие от фирмата и в заверено копие пред съда от органите по приходите - л. 813 - Оборотна ведомост 2017, на л. 814 - Главна книга 2017, идентично за 2018г. - на л. 825 гръб и лист 828, всички от папка приложение 4 към делото.

-Описание къде са вложени закупените материали са дадени от

ревизираното лице на дата 22.12.2022г. л. 429 от 3 към делото, във връзка с ИПДПОЗЛ от дата 23.11.2022г., с което са изискани и аналитични регистри на сметки от групите 15, 20, 40,41, 45,46,49,50,60, 70 и 75 за ревизираните периоди, както и осигуряване на достъп до първични и вторични счетоводни документи.

Изисканите допълнително документи след срока на ревизията, поставя под въпрос установеното при извършените проверки и събрани доказателства в срока на ревизионното производство. В хода на ревизията, са извършени процесуални действия по събирането на доказателствата, като на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на жалбоподателя и на доставчиците са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ). Жалбоподателят е представил писмени доказателства, писмени обяснения, фактури, счетоводни регистри и други. Ревизията на дружеството е извършена в съответствие с чл. 115, ал.1 и ал.2 ДОПК - на място, където се намира счетоводството на ревизираното лице, освен това същите са длъжни да върнат документите - ал. 5 от същата разпоредба. РД съдържа подробно описание на доказателствата, в съответствие с изискванията за съдържанието му. Органът е документирал посещение в офис на дружеството, обективизирано в протоколи от 01.12.2021 г. и 16.01.2023г. като са прегледани оригинални първични счетоводни документи, банкови документи, ведомости за заплати, рекапитулации и други документи, свързани с дейността на ревизираното лице. С протокол от 06.12.2022г са приобщени доказателствата, събрани в хода на първото ревизионно производство. При извършената насрещна проверка са представени писмени доказателства Също органите по приходите са извършили проверка в ИС на НАП като са формирали изводи за подадени уведомления за трудови договори, за активи и включването на спорните фактури в дневниците за продажби, за подадени декларации, за задълженията на ревизираното дружество.

На ревизираното дружество при втората ревизия са връчени три ИПДПОЗЛ от дати 13.09.2022г., от 22.11.2022г. по които са представени писмени документи и обяснения. Изготвено е и трето ИПДПОЗЛ от дата 13.01.2023г., с което от ревизираното лице са изискани декларации по чл.124, ал.3 ДОПК по образец и по години - за 2017 и 2018г., връчено електронно на 13.01.2023г., ведно с уведомление № Р-22002222004417-113-001/13.01.2023г. за извършване на ревизията по особения ред на основание чл.122, ал.1, т.4 ДОПК и второ уведомление от същата дата, чрез което дружеството е уведомено, че определянето на данъчните му задължения ще се извърши чрез предвидените в закона

начини и средства.

Извършени са насрещни проверки на преките доставчици: „БИЛД ПЛЮС 82“ ЕООД, „МОТОРТЕХНИК“ ЕООД, както и на клиенти във връзка с последващи доставки: „ДМ БИЛД ГРУП“ ООД, „БУЛСТРЕЙТ“ ООД, „ЕСТРОЙ“ ООД, „КАРИНЕКС“ ЕООД, „ИМСТИ“ ЕООД и "ИНТЕРБУИЛД 13" ООД, резултатите от които са обективирани в ПНП, обсъдени подробно в мотивите на РД.

Правни изводи на съда по издаването на РА от компетентен орган и спазването на процесуалните правила

РА е издаден при допуснато съществено нарушение на процесуалните правила - изискването на чл.124, ал.1 ДОПК ревизираното дружество да бъде уведомено за всички основания по чл.122, ал.1 ДОПК при преминаване към ревизия по особения ред на чл.122 ДОПК и обратно. Допуснатото нарушение на процесуалните правила е съществено поради следното:

В уведомлението по **чл.124 ДОПК** е посочена единствено хипотезата по **чл.122, ал.1, т.4 ДОПК** като основание за преминаване към особения ред за облагане, като разпоредбата е цитирана в цялост. Предвид забраната по члр.160, ал.5 ДОПК, съдът да влошава положението на жалбоподателя и изричното посочване в уведомлението, че основата ще бъде определена по чл.122 ДОПК само поради наличие на факти и обстоятелства по чл.122, ал.1, т.4 ДОПК, изключва приложимост на всички останали хипотези по последната разпоредба.

Според разпоредбата на чл.122, ал.1, т.4 ДОПК, следва да са налице следните факти и обстоятелства по отношение на ревизираното лице: липсва счетоводна отчетност или воденото счетоводство не дава възможност за установяване на основата за данъчно облагане, както и че документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци или за определяне на задължителните осигурителни вноски, са унищожени не по установения ред.

Според уведомлението по чл.124, ал.1 ДОПК - л. 539 от административната преписка, основата за облагане с корпоративен данък, данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения и осигурителния доход за установяване на задълженията за ЗОВ за вноски здравно осигуряване, за УПФ и ДОО за осигурители, че ще бъде определена по реда на чл.122-124 ДОПК.

В мотивите на РД и РА е посочено и допълнително правно основание по чл. 122, ал.1 ДОПК за облагане по особения ред, липсващо в уведомлението по чл.124 ДОПК - хипотезата по чл.122, ал.1, т.3 ДОПК - "3. когато в счетоводството са използвани неистински или с невярно

съдържание документи;" по което основание не е връчвано уведомление, не са искани обяснения и е нарушена процедурата по чл.124 ДОПК. По делото са връчени две уведомления от дата 13.01.2023г., едното изготвено на основание чл.124, ал.1 ДОПК, в което се съдържа и основанието по чл.122, ал.1, т.4 ДОПК и второто - на основание чл.17, ал.2 ДОПК.

Във връзка с основанието по чл.122, ал.1, т.3 ДОПК, изразяващо се в използване в счетоводството на ревизирия субект на неистински или с невярно съдържание документи, според РА са възприети следните факти и обстоятелства: констатираното различие в данните, заявени от работниците при насрещната проверка и съдържащите се в представените форми за отчитането на работното време, които освен това и не съдържали подписи на работниците и служителите, а същите заявили, че всеки ден се подписвали в такива отчетни форми. При ревизията е установено, че месечно са начислявани разходи за заплати по сметка 604/1 Разходи за възнаграждения - по дебита и съответно по кредита на сметка 421 Персонал, а дължимите осигуровки - по сметка 605/1 Разходи за фонд ДОО и по кредита на съответните разчетни сметки - 461/1 Разчети за фонд ДОО, по дебита на с/ка 605/2 Разходи за фонд ДЗПО, за допълнително осигурителни вноски, и по сметка 605/5 Разходи за фонд ЗО, съответно по разчетните сметки 461/2 и 461/5 съответно Разчети за Фонд ДТЗПО и Разчети за фонд ЗО. През месечните 12.2017г. и 01.2018г. било отразено, че голяма част от времето лицата са били в неплатен отпуск, а през м. 02 - 04 2018г. било отразено за повечето от лицата "самоотлъчка" за повечето от лицата за всички работни дни през месеците, а в м. 04.2018г. - част от персонала бил в неплатен отпуск. Не били представени констативни протоколи, в които да е посочено по какъв начин, от кого и кога е констатирано невявяване на работа на съответните работници, липсвали доказателства и за установено нарушение на трудовата дисциплина от работниците, не били изисквани писмени обяснения във връзка с невявяването им на работа. Прието е, че самоотлъчка цели два месеца било несъстоятелно и нелогично, изготвени били покани до лицата М. М., В. П., А. Р., С. Т., А. А. и М. М., извършено дисциплинарно нарушение, и други. Работниците представили обяснения, че са назначени на 8 часов работен ден, не са полагали нощен или извънреден труд, не са подавали молби за неплатен отпуск. Представената Заповед № 01/04.12.2017г., че всички работници от ревизираното дружество са на непълнен 6-часов работен ден, считано от 04.12.2017г. до 31.01.2018г., основните възнаграждения се определяли на 3/4 от договорените, не била връчена на работниците и служителите, на заповедта нямало подписи на работници и служители, удостоверяващи

запознаването със заповедта. Представени били заповеди за разрешен неплатен отпуск, но голяма част от тях били издадени с един и същи номер и от една и съща дата - № 01/02.06.2018г., но с период на разрешения отпуск отпреди датата на заповедта и то месеци преди разрешаването на отпуска, заповедите следвало да се връчат, но липсвал подпис на лицата. При тези данни е формиран извод, че заповедите за неплатен отпуск са съставени с цел да удостоверят изгодни за ревизираното лице обстоятелства и във връзка с извършваната му проверка. Органът се е позовал и на данните от извършена проверка на обект на дружеството от Изпълнителна агенция "Инспекция по труда"- обект Гаритидж парк С., за който пана проверяващите бил представен договор от 21.03.2018г. с изпълнител ревизираното дружество - за СМР , като услугата включвала труд от работници. При проверката на обекта на 11.04.2018г. декларации попълнили лицата П. П., С. П., С. К., М. Я., Ф. Я., Е. С., но в представената за м. 04.2018г. отчетна форма било вписано, че Е. С. през всички работни дни от този месец, е в неплатен отпуск.

В частта за определянето на допълнителни задължения по КСО и ЗОВ, в това число изчисленията в РД за конкретни лица, посочени в подадените декларации от дружеството като работодател за осигурените лица, са възприети в РА - л. 9 /10 от него в обобщение.

Тъй като основанието по чл.122, албл.1, т.3 ДОПК не е посочено в уведомлението по чл.124, ал.1 ДОПК, то е допуснато нарушение на процесуалните правила за провеждане на ревизията по особения ред, което е съществено, тъй като засяга законосъобразността на установената данъчна основа, представляваща възнаграждения на персонала, върху които се начисляват осигурителни вноски и данък по ЗДДФЛ. Разходите, направени от задълженото лице, се считат за подлежащ на облагане доход само по силата на презумпцията по чл. 123, ал. 1, ДОПК, която е приложима единствено, ако ревизията е по реда на чл. 122 и сл. ДОПК. Те не представляват облагаем доход по материалния закон и не подлежат на облагане по общия ред. В конкретния случай поради незаконосъобразно проведена ревизия по реда на чл. 122 и сл. ДОПК, презумпцията по чл. 123 ДОПК, е неприложима.

Според чл.122, ал.1, т.3 ДОПК следва в счетоводството на ревизираното дружество да са използвани неистински или с невярно съдържание документи. Разпоредбата визира официални или частни документи, диспозитивни или свидетелстващи. Неистинските документи са неавтентичните по критерия за авторството им, или неверни документи, според критерия съответствие между свидетелстващия документ и удостовереното с него. В случая по отношение на отчетните форми и

ведомостите за заплати и произтичащите от данните в тях (отработени дни) задължения за осигурителни плащания се приема, че **са неверни документи**. Видно от мотивите на РД и обжалвания РА е формиран извод, че отчетните форми за явяванията и неявяванията на работа **са неверни документи, поради което и начислените задължения към бюджета по КСО и ЗЗО са неправилно определени**.

Само при доказано обстоятелство по чл.122, ал.1 ДОПК и при определена данъчна основа по реда на чл. 122, ал. 2 ДОПК се смята до доказване на противното, че е налице подлежащ на облагане доход според чл. 123, ал. 1, т. 1 от същия кодекс - когато стойността на имуществото на лицето явно и съществено превишава размера на декларираните от него доходи, но и при спазването на процесуалните правила – уведомяването на лицето за установеното основание по чл.122, ал.1 ДОПК и очевидно размера на имуществото по чл.123, ал.1 ДОПК. В казуса по делото, ревизираното лице финансира дейността си със собствени средства и такива от краткосрочни банкови заеми, през ревизираните периоди са закупени на лизниг само МПС, съгласно установеното в РД. При преценката по чл.122, ал.2 ДОПК са взети предвид и доходи от наеми от притежавани недвижими имоти от дружеството, но не е формиран извод за имущество по чл.123, ал.1 ДОПК за ревизираните периоди, с оглед преценката за съществено превишение, доколкото няма данни и съображения за явно превишение на имуществото на ревизираното лице. Тъй като няма данни за констатации на органите по приходите по чл.123, ал.1 ДОПК, то е **нарушено правото на защита на ревизираното лице - да се защити срещу извода на органите по приходите за извършване на ревизия по особения ред. Посоченото бездействие по чл.123, ал.1 ДОПК съставлява нарушение на принципа за служебното начало по чл.6, ал.3 ДОПК - задължението на органите по приходите да осигурят възможност на участниците в производството да упражнят процесуалните си права и правото си на защита**.

Задълженията по ЗДДФЛ, КСО и ЗЗО са определени въз основа на договорено възнаграждение/осигурителен доход, но такива задължения възникват само въз основа на дължимо, но неизплатено възнаграждение от страна на дружеството към работниците и служителите му, каквито установявания и данни по делото няма. Също така, неправилното счетоводно отразяване на договора за управление и контрол не е основание за определянето на данъчната основа по особения ред –само по съображение, че във ведомостта за заплата същият не е включен – за м. 09,10 11, 12 .2017г., идентично и през м. 01-04.2018г. Въпреки заявеното от лицето при насрещната проверка – Б. В. В., че не е работил във фирма

А. К., издадена заповед по отношение на същото лице с която му се разрешава ползването на неплатен отпуск, е преценена като невярно обстоятелство, и на основание начислени дни за неплатен отпуск във ведомостта за заплати и са определени дължими осигурителни вноски за сметка на работодателя. Следователно, по отношение на Б. В. В. РА и РД са логически неверни, доколкото няма задължение за трудово възнаграждение или по извънтрудово правоотношение с дружеството.

Идентично въз основа на данни във ведомостите за заплати за неплатен отпуск, са определени допълнителни задължения с РА о КСО и ЗЗО за всички останали лица, и на основание, че не били представени молби и заповеди за неплатен отпуск от работодателя. Такива начисления са установени и за лица, които не са представили отговори и данни при насрещната проверка – А. П. Р., В. Л. К., И. Й. Р., а при другите работници – макар и да не си спомнят размера на заплатата, която получавали в брой, не пазели никакви документи по правоотношението с дружеството (например А. А., И. Н. Н.) , въз основа на извода, че неправилно са начислени неплатени отпуски за сметка на работодателя, са начислени допълнителните задължения за осигурителни плащания.

Съгласно чл.1, ал.2 от Наредбата за елементите на възнаграждението и за доходите, върху които се правят осигурителни вноски:

„Осигурителните вноски за лицата, работещи по трудови правоотношения, се внасят върху получените, начислените и неизплатени трудови възнаграждения или неначислените възнаграждения, включително възнагражденията за отпуските по чл. 155 - 157, 159, 161, 162, 166, 168 - 170 и 319 от Кодекса на труда, но върху не по-малко от минималния месечен осигурителен доход за съответната професия по основната икономическа дейност на осигурителя и не повече от максималния месечен размер на осигурителния доход, определен със Закона за бюджета на държавното обществено осигуряване за съответната година.“

Осигурителен доход по трудово правоотношение следователно включва и неначислени възнаграждения, която хипотеза е приложена в казуса по делото от органите по приходите. В Тълкувателно решение № 6 ОТ 27.10.2022 г. по тълк.дело № 6/2021 Г., ОСС на ВАС, I И II колегия е прието, че:

„При установяване на данъчни и осигурителни задължения на работодатели в ревизионно производство по ДОПК, органите по приходите не разполагат с правомощия инцидентно да обявяват (констатираат) съществуването на трудови правоотношения, прикрити от привидни граждански договори по ЗЗД, когато работна сила се

предоставя в нарушение на чл. 1, ал. 2 КТ, тъй като такава компетентност имат само и единствено контролните органи на инспекцията по труда, по реда на чл. 405а КТ.“

Видно от мотивите на тълкувателното решение, е съобразена и общата компетентност на органите на Инспекцията по труда: *„Освен конкретната разпоредба на чл. 405а КТ, следва да се отчете и общата на чл. 399, ал. 1 КТ, която възлага цялостния контрол за спазване на трудовото законодателство във всички отрасли и дейности на Изпълнителната агенция "Главна инспекция по труда" към министъра на труда и социалната политика, съответно на нейните контролни органи.*“. Посочената обща компетентност по чл.399, ал.1 КТ на тези органи, изключва и инцидентен контрол на органите по приходите в рамките на производство по чл.122 ДОПК за неначислени трудови възнаграждения от работодателя. По съображенията от чл.399, ал.1 КТ, както и, че възнагражденията за управителя на търговското дружество се приравняват на доходи от трудово правоотношение, поради което следвало да бъдат включени във ведомостите за заплати, в начисления фонд работна заплата, също не съставлява основание за допълнителни начисления.

Предвид изводът на съда, че органите по приходите инцидентно не следва да установяват задължения за възнаграждения, облагаеми по ЗДДФЛ, то РА е издаден в нарушение и на принципа за законност по чл. 2 ДОПК. Съгласно тази разпоредба, органите по приходите действат в рамките на правомощията си, установени от закона, и прилагат законите точно и еднакво спрямо всички лица.

Установяването на осигурителните задължения по договора с управителя на дружеството е извършено при противоречиви и поради това неясни мотиви. В РД на л. 60 от делото изрично е констатирано, че за периода на ревизията управителят на дружеството е бил назначен по договор за управление, и контрол, на основание сключения договор за управление и контрол са начислявани, удържани и внасяни месечно дължимите осигурителни вноски за ДОО, ДЗПО – УПФ, ЗОВ както и дължимия данък по ЗДДФЛ, т.е. правилно са начислявани и внасяни, но неясно защо са направени корекции и установени задължения и за него.

В РД и РА, както и в решението на ответника, в частта за определяне на задълженията за корпоративен данък по ЗКПО, са и изложените множество основания, свързани с неправилно взети счетоводни записвания, които са коригирани в посока на увеличение или намаление на счетоводния финансов резултат, тези изводи обаче не са относими нито към първите две хипотези на чл.122, ал.1, т.4 ДОПК: липсва

счетоводна отчетност и воденото счетоводство не дава възможност за установяване на основата за данъчно облагане. Органите по приходите са определили основа за облагане чрез корекция на неправилните счетоводни записвания, а изводът за погрешно отразяване на разходи или приходи, изключва хипотезата по посочената разпоредба "липсва счетоводна отчетност". Що се касае до третата хипотеза по чл.124, ал.1, т. 4 ДОПК, то в посочените актове на органите по приходите не са изложени съображения за унищожаване на документи не по установения ред. Действително, при посещението на органите по приходите в офиса на дружеството, обсъдено по-горе, документите са им представяни от управителя на дружеството. Въпреки това, в РД буквално органите по приходите са формирали изводи за всяка погрешна счетоводна операция или пропуск да бъде съставена такава, равностойни на цялостна счетоводна отчетност в цялост за всеки от ревизираните периоди, няма мотиви, че ревизията е преминала по реда на предвидените в материалния закон основания.

Въпреки уведомлението, изводите на органите по приходите в частта за определянето на задълженията по ЗКПО, не са формирани въз основа на елементите по чл.122, ал.2 ДОПК, посочени са данни само въз основа на първичните счетоводни документи и счетоводни регистри, представени от ревизираното лице и доказателствата от извършените проверки, както и установеното в актове на органи по приходите, извършен анализ на дейността и имуществото на дружеството. Не са взети на основание чл.122, ал.2 ДОПК при формиране на данъчната основа допълнителните разходи за възнаграждения и за осигурителни плащания на персонала, определени по реда на тази разпоредба. В обобщение, извършените корекции на декларирания С. са за следното:

1.К. на начислените от дружеството счетоводни и данъчни амортизации. За 2017г. счетоводните амортизации са 8 631,18 лв., при декларирани по ГДД 6 724,80лв., на основание чл.54, ал. ЗКПО, е извършено увеличение на сумата на счетоводния финансов резултат (С.) с разликата - 1906,38лв. За 2017 и 2018г. е прилагана амортизационна норма, различна от установената от законодателя за данъчни амортизируеми активи, корекцията касае начислените в повече данъчни амортизации за акумулаторен винтоверт, уред против бръчки за лице Зейтгард, и алуминиево скеле подвижно скеле Краусе, като на основание чл.54 , ал.1 ЗКПО е извършена корекция в посока на увеличение на С. за 2017г. общо в размер на 6 472, 59 лв. и за 2018г. - общо 5 953,65 лв. непризнати разходи за амортизации за данъчни цели ,също зда 2018г. не е признат разход от същия вид поради повторно завеждане на "почистваща

система" - в размер на 42,75лв. Корекцията е обоснована с предвидената в ЗКПО, глава десета, годишна данъчна амортизационна норма за всеки актив и приложената такава данъчния амортизационен план, както и поради начислявани разходи за амортизация след продажбата на актив - МПС Шкода Р. на дата 14.08.2017г.

2. За 2017г. С. е коригиран в посока намаление със сумата от 20 073,60 лв. на равно основание чл.24, ал.2, т.2 ЗКПО - посочената сума представлява неразпределена печалба от минали години и данъчна временна разлика, а доколкото посочената сума е намерила отражение и в увеличението на С., то като краен резултат не е налице корекция.

3. За 2018г. са извършени увеличения на С. на основание чл.77., ал.1 вр. чл.16, ал.2 , т.1 ЗКПО с стойността на отчетени разходи по сметка 601 "Разходи за материали, в общ размер 217 110,26лв., по фактури с предмет строителни материали от конкретни доставчици, на основание, че по всички договори за строителство касаещи, дейността на дружеството през ревизираните периоди, съгласно изрични клаузи е следвало да предостави услуги, свързани с направа на кофражи, полагане на арматура и бетон, като разходите му за тази дейност са полиетилен, линейни фиксатори за стени, и колони, кофражно масло, кофражна тел, гвоздеи, кофражен шперплат 21 мм, шпилки за кофраж, гайки и други материали, която информация била потвърдена и при насрещни проверки на клиентите на ревизираното дружество. Така не са признати разходи по фактури с предмет дограма, стъклопакети, итонг, латекс, оцветители, дюбели, гипсокартон, профили , окачвачи, муфи, коляно, грунд, лепило за плочки, теракот, фаянс, филц, пясък и други. Разходът не е признат на основание, че са отчетени материали, срещу които липсвали продажби и отчетени приходи.

4. Увеличение на С. по фактури с предмет на доставката "аванс" от А. М. Концеп ООД с обща данъчна основа 4 288, 20лв. неправилно същата сума била отчетена като разходи за материали, този разход неправомерно участвал при формиране на С. за 2017г. -за 2017г. С. е увеличен със сумата от 27 880,49 лв. на основание, че са отчетени двойно като разходи - един път по сметка 601 Разходи за материали но и чрез отчетната стойност на продадените / вложените активи по кредита на счетоводна сметка 304/4 "Електроуреди и офис техника", и сметка 3034 /6 Препарати, на основание, че при формирането на С. следвало да се вземат единствено разходите по икономически елементи, без да се има предвид отчетната стойност на продадените стоки.

Следва да се посочи, в противоречие с приетото в РД, в РА е прието по отношение на начислените счетоводни амортизации е прието следното:

Съгласно РД - се признават годишните данъчни амортизации в размер на 56 158 ,59 лв. на основание чл.54, ал.1 ЗКПО, като на основание чл.54, ал.2 ЗКПО, не се признават разходи в размер на 8 631,18 лв. С РА е прието, че С. е намален със сумата от 6 158, 59 лв. на основание чл.54, ал.1 ЗКПО. В решението на ответника е посочено, че корекцията е в размер на 1906,38лв. в посока на увеличение на С. и на основание чл.54, ал.2 ЗКПО.

Видно от установеното в РД по фактите, възприето в РА и в решението на ответника, неправилно след продажбата са начислявани амортизации за товарен автомобил Шкода Р. - отписан по баланса през м. 08.2017г., и завишен разхода за амортизации със сумата от 1781,60 лв. за месеците 09,10,11 и 12 на 2017г. Също е прието, че в нарушение на 55 ЗКПО са начислени данъчни амортизации в размер на 212,03лв., за уред за бръчки - закупен на стойност 565,42 лв., тъй като закупеният уред не е свързан с дейността на дружеството. също в мотивите на РД е установено, че неправилно са начислени амортизации в размер на 478, 96 лв. за акумулаторен винтоверт.

Предвид основанието по чл.160, ал.5 ДОПК, и доколкото РА в тази част не е поправен, то е неясно увеличението на С. със сумата от 8 631,18лв а .в решението на ответника - увеличение на С. със сумата от 1906,38лв., тази сума съответства/включва само на увеличението неправилно след продажбата са начислявани амортизации за товарен автомобил Шкода Р. - отписан по баланса през м. 08.2017г., и завишен разхода за амортизации със сумата от 1781,60 лв. за месеците 09,10,11 и 12 на 2017г. Съдът не следва да презюмира какво точно фактическо основание е имал предвид ответникът в решението за разликата до 1906,38лв., а изводът в РА, че С. следва да се увеличи на основание чл.54, ал.2 ЗКПО - непризнати разходи в размер на 8 631,18 лв. за данъчни амортизации, следва да се приеме за неясен.

Всичко изложено обуславя и извод за трето съществено нарушение на процесуалните правила – противоречия по фактическите установявания изводи в актовете на органите по приходите, което е пречка съдът да извърши проверка за законосъобразност по чл.160, ал.2 ДОПК, респективно да приложи забраната по чл.160, ал.5 ДОПК за влошаване на положението на жалбоподателя.

Както обосновано се оспорва от страна на дружеството чрез адв. И., е недопустимо едва в съдебното производство да се изяснява волята на органите по приходите - издали РА и ответникът, и то чрез юрисконсулта, осъществил процесуаното представителство по делото, доколкото становището не замества и няма силата на акт на компетентен орган.

Съдът е инстанция по същество, но не е ревизиращ орган и в съдебната фаза не могат да бъдат поправени допуснатите процесуални нарушения - превишаване на компетентност и неяснота на волята, недопустимо да замести изцяло административната фаза на производството. Тези пороци водят и до невъзможност съдът да извърши дължимата проверка за материалната законосъобразност на акта, да следи за спазване на забраната по чл.160, ал.5 ДОПК, и съставляват поради това основание за обявяването на акта за нищожен и като резултат връщане на административната преписка за нова ревизия за същите данъчни периоди.

Налице е и второ основание за нищожност- некомпетентност на органа, издал оспорения по делото РА, в качеството на ръководител на ревизията - В. С.. Този въпрос изрично беше поставен като спорен между страните. Ответникът имаше възможност да представи доказателства, в случай, че такива съществуват - за изземване на компетентност по чл.7, ал.3 ДОПК. Тази норма е приложима при всяка промяна на орган на ревизиращия екип със ЗВР, в това число и при възлагане на нова ревизия, доколкото липсва изрично процесуално правило в закона, ревизията да бъде възложена на различни органи по приходите.

В казуса по делото не е издаден акт изричен акт по чл.7, ал.3 ДОПК за изземване на компетентност от М. Й. В. като ръководител на ревизията, възложена със ЗВР от дата 08.10.2020г. Действително на компетентният орган по възлагане на ревизията М. С. Х. е делегирано правомощие и по чл.7, ал.3 ДОПК съ Заповед № №РД .01-128/18.02.2020г. на директора на ТД на НАП - С., но същата не е упражнила тази си компетентност нито изрично, нито чрез издаването на ЗВР №Р-2200222004417-020-001/30.08.2022г., в това число като е препратила към решение №1311/18.08.2022г. на директора на Дирекция ОДОП. Задължителните указания по чл.155, ал.4 ДОПК като включват възлагането на ревизията на друг ревизиращ екип, не съставляват и отделно изложени потиви по чл.7, ал.3 ДОПК, възприети от органа по възлагане. Това е така, тъй като указанието "от друг ревизиращ екип" не съдържа относимо основание по чл.7, ал.3 ДОПК за изземване на компетентност, тази разпоредба не е дори бланкетно посочена нито в ЗВР нито в решението на ответника.

Както приема съдебната практика по приложението на чл.7, ал.3 ДОПК, законът допуска възможността да се иземе разглеждането и решаването на конкретен въпрос или преписка от компетентен орган по приходите,но при изчерпателно изброени хипотези. В случая с издаването на ЗВР № Р-22002222004417-020-001/30.08.2022, без да е посочена изрична хипотеза по чл.7, ал.3 ДОПК и нормата като правно основание,

фактически е иззета компетентност от М. Й. В. - като ръководител на ревизията и тази компетентност е възложена на В. И. С.. Като несъответна на закона, с отнемането на посочената компетентност, не е възникнала и компетентност В. С. да издаде процесния РА като ръководител на ревизията.

Както се приема и в съдебната практика - например Решение № 2427/29.02.2024г. по адм.д. 9761/2023г. на ВАС: *"От разпоредбата на чл. 7, ал. 3 ДОПК следва правилото за неизменност на компетентния орган по приходите за разглеждане и решаване на конкретен въпрос или преписка. Изключението е изземването на разглеждането и решаването на въпроса/преписката и възлагането им на друг орган. Предпоставките за изземване на производството са изчерпателно изброени - наличие на основания за отвод или самоотвод и трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения. Правомощието да промени компетентния орган е на определен в закона горестоящ орган. При действието на чл. 7, ал. 3 ЗНАП правомощието по чл. 7, ал. 3 ДОПК е част от компетентността на изпълнителния и на териториалния директор или на определени от тях служители на агенцията."*

В този смисъл, В. С. като ръководител на ревизията, не е компетентен по чл. 119, ал. 2 ДОПК, процесният РА е издаден при допуснато особено съществено нарушение - некомпетентност, който порок води до нищожност на ревизионния акт. Съдът следва да обяви нищожността на РА и на основание чл.160, ал.5 ДОПК следва да изпрати преписката на съответния компетентен орган при ТД на НАП - С. за възлагане на нова ревизия на дружеството при спазването на изискванията за компетентност на органите по приходите, съгласно изложеното в мотивите на решението.

При този изход на правния спор и своевременно направено искане за присъждане на разноски, съгласно доказателствата за плащането им: 50 лв. за държавна такса, възнаграждение на адвоката - 8004лв., съгласно доказателствата за плащането им, общо 8054лв.

Съдът следва да присъди посочените разноски на дружеството, на основание чл.161, ал.1 ДОПК.

На основание изложеното и чл.160, ал.1 и ал.5 ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОБЯВЯВА ЗА НИЩОЖЕН Ревизионен акт №Р-22002222004417-091-001/13.04.2023г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - С. - М. Х. - орган, възложил ревизията, В. С.

- ръководител на ревизията, потвърден с Решение №1371/27.09.2023г. на директора на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП., с който са установени задължения зв общ размер 75 280,19 лв. от които задължения **-по ЗКПО** в размер на 61 074,09лв. общо, от които за корпоративен данък 42 953,32лв. и лихви - 18 120,77лв., ревизирани данъчни периоди от 01.01.2017г. до 31.12.2018г.

- **по ЗДФЛ** в общ размер 2 600,71 лв., от които за данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения 1700,74 лв. и лихва 889,97лв., **ревизирани периоди 01.09.2017г. - 30.04.2018г.**

- **по КСО и ЗЗО** - в общ размер 11 605,39лв., от които **ДОО за осигурители** 7 055,10лв. общо - главници 4 647,15лв. и лихва 2 407,95лв., **за УПФ за осигурители** - 1 750,13лв. - главница 1152, 64лв. и лихва 97,49лв., **за ЗО за осигурители** -2800,16лв. - главница 1844,20лв. и лихва 955,96лв., **ревизираните периоди 01.09.2017г. до 30.04.2018г.**

по жалба от "АТИ КЪМПАНИ" ЕООД с ЕИК[ЕИК], и седалище в [населено място], представлявано от К. С. Д. - управител

ВРЪЩА административната преписка на компетентната дирекция - **ТЕРИТОРИАЛНА ДИРЕКЦИЯ НА НАП - С.**, за възлагане на нова ревизия на "АТИ КЪМПАНИ" ЕООД с ЕИК[ЕИК],и със седалище в [населено място], за същите по вид данъчни задължения и данъчни периоди.

ОСЪЖДА НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ със седалище в [населено място], да заплати на "АТИ КЪМПАНИ" ЕООД с ЕИК[ЕИК], и седалище в [населено място], сумата от 8054,00 (осем хиляди петдесет и четири) лева за разноски.

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

Съдия: