

РЕШЕНИЕ

№ 24089

гр. София, 19.11.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 74 състав,
в публично заседание на 11.11.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Младен Семов

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **101** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „Евротранс сървис“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], [населено място], [улица], чрез адв.Н. – САК, с посочен съдебен адрес: [населено място], [улица] срещу РА № Р-22220422004191-091-001 от 31.03.2023г., издаден от Г. П., в качеството на орган възложил ревизията и С. Д. - ръководител на ревизията, в частта с която е потвърден с Решение № 1644/17.11.2023г. на директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С., с който на дружеството са установени задължения задължения по ЗДДС за данъчни периоди от м.12.2016г. - до 31.12.2019г.в размер на 108 122,38лв. и лихва в размер на 56 327,14лв. както и задължение за корпоративен данък за същия период в размер на 70 022,1лв. и лихва за забава в размер 29 008,76лв.

С оглед ревизираните сделки,дружеството твърди:

Допуснато нарушение на процесуалните правила поради липса на установен режим на разделност в отношенията между съпрузите – съконтрахенти и купувачи на недвижим имот сключен между дружеството и Х. Б. и И. Боисова,респ. С. Д. и В. Д.,поради което и по отношение на възпросните сделки действа чл.21 СК.

Твърди се още,че неправилно и в противоречие с чл.19 ЗЗД е посочено,че предварителните договори за покупко-продажба на недвижим имот следва да бъдат сключени в нотариална форма,което не било направено. Я. е и произхода на средствата от купувачите – ипотечен кредит.

Правилно е прието, че плащането е извършено в по-ранен етап, преди прехвърляне собствеността, поради което и авансовото плащане не попада в ревизирания период и за тях не се дължи установеното за внасяне ДДС.

На следващо място – неправилно са установени задължения и по отношение на приетите за облагаеми доставки по прехвърляне собственост на Е. К. Сключеният предварителен договор има характер на разписка, плащането е извършено на 27.11.2005г., същото има характер на авансово плащане, като към датата на извършването му не е имало забрана за разплащане в брой над 10000лв. Като следствие – неправилно е установено задължение за внасяне ДДС и лихва.

На следващо място – неправилно, по аргумент на противното от чл. 45 ал.3 вр. чл.12 ал.1 ЗДДС е прието, че се касае за доставка на нови сгради във връзка с недвижимите имоти на дружеството в [населено място]. Неправилно се приема, че датата на данъчното събитие по чл.25 ал.2 ЗДДС е датата на което е прехвърлено правото на собственост. Дружеството е получило изцяло авансово цената, но в РА не съобразена нормата на чл.25 ал.7 ЗДДС-авансово плащане.

По повод продажбата на всички останали имоти на дружеството в П. в периода 01.12.2016г.-31.12.2019г. неправилно е прието, че предмет на доставката е ново строителство и не е освободена доставка по чл.45 ал.3 ЗДДС. В тази връзка твърди, че за построената сграда в П. има Акт за установяване годността за приемане на строежа от 04.02.2009г., подадено е заявление за издаване удостоверение за въвеждане в експлоатация, но по независещи от дружеството причини такова не е издадено. От 2009 до сега не са настъпили каквито и да е промени по отношение на сградата в което се намират обектите, предмет на разпоредителни сделки. Не са извършвани нито архитектурни, нито конструктивни промени, нито са давани указания за извършването на такива с цел въвеждане обекта в експлоатация. Т.е. още през 2009г. строежа е отговарял на всички изисквания за да се приеме, че е годен за експлоатация, поради което и за ревизирания период доставките нямат предмет ново строителство. Така удостоверение за въвеждане в експлоатация е издадено на 20.02.2023г., т.е. 14г. след пълната готовност на обекта, като сградата се обитава и за нея се начислява данък от [община] още от 2011г., респ. данъчната администрация приема, че е налице услуга, която се предоставя поради ползване на имотите. В тази връзка се твърди и, че РА противоречи на Директива 2006/112 и на националния закон – арг. от противното на пар.1 т.5 б. “б” от ЗДДС регламентиращ периода от 5г/или 60месеца/ от датата на изграждане на груб строеж. В този смисъл и дори за данъчни цели не може да се приеме, че сграда построена преди 15г. е изцяло нова.

Неверни са констатациите за дължим ДДС по отношение на продажбата на оборудване на „Лидия Имобилиаре“ ООД, тъй като същото е лична собственост на С. Д. поради което и плащането е по неговата банкова сметка, в т.ч. и приетият за облагаем приход от него.

Неверни са изводите, че дейността на дружеството е била така организирана, че да не могат да се установят приходите и разходите, действителното движение на парични средства с цел прикриване на приходи, а оттам и задължение за внасяне на ДДС и корпоративен данък. Твърди се, че са представени всички изискуеми документи, респ. неправилно е приложен чл.122 ДОПК.

Бланкетно дружеството претендира за признаване на разходи за себестойност на всеки продаден квадратен метър от сградата в С. през 2017г. и 2018г.

Успоредно с това приетият подход за признаване на разходи по отношение на

сградата в П. не е приет по отношение на сградата в С.. Неправилно в този смисъл са изчислени и отчетните стойности на квадратен метър в сградите, като финансовият резултат на дружеството за 2018г. следва да се намали. В този смисъл неправилно е установено и задължение за корпоративен данък както и начислените лихви.

В заключение се претендира нищожност на акта, поради издаването му от лице без материална компетентност и при липса на валидно подписване на РД и РА, а по същество - невярност на възприетите констатации и неправилност на формираните в РА изводи.

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

Ревизионният акт е обжалван частично, като обжалваната му част с оглед установения размер на задълженията и начислените лихви не засяга волеизявлението на Директора на дирекция ОДОП с което жалбата на дружеството срещу РА депозирана по адм.ред е оставена без разглеждане. В този смисъл посочените периоди и установени задължения, съответни на прекратителната част на решение № 1644 от 17.11.2023г. не са предмет на настоящото производство.

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

Ревизионното производство е започнало със Заповед за възлагане на ревизия №Р-22220422004191-020-001/15.08.2022 г., издадена от Г. Д. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“, при ТД на НАП Б. с която е възложено извършването на ревизия на „ЕВРОТРАНС СЪРВИС“ ЕООД за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.01.2017 г. до 31.12.2019 г. Със ЗИЗВР №Р-22220422004191-020-002/21.10.2022 г. е разширен обхватът на ревизията, като в частта по ЗДДС е добавен и данъчен период от 01.01.2016 г. до 31.12.2016 г. и установяване на задълженията за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за периодите от 01.01.2016 г. до 31.12.2019 г. Със ЗИЗВР №Р-22220422004191-020-003/06.12.2022 г. и ЗИЗВР №Р-22220422004191 -020-004/11.01.2023 г. срокът за приключване на ревизията е продължен последователно до 13.01.2023 г. и 13.02.2023 г. Всички заповеди са издадени от Г. Д. П., оправомощена със Заповед №З-ЦУ-753/05.05.2022 г., Заповед №З-ЦУ-1460/15.08.2022 г. на зам.-изпълнителния директор на НАП и Заповед №РД-01-245/05.05.2022 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220422004191-092-001/08.03.2023 г. По реда начл. 117. ал. 5 от ДОПК е подадено писмено възражение срещу констатациите и изводите в РД с приложени доказателства. Същите са обсъдени от органите по приходите и възражението е преценено като частично основателно.

Ревизията приключва с РА №Р-22220422004191-091-001/31.03.2023 г., издаден от Г. Д. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП Б. - орган, възложил ревизията, и С. Д. Д., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на ИАГ1 Б. - ръководител на ревизията, връчен на 18.04.2023 г. по електронен път. Установени са допълнително задължения в размер на 263 480,38 лв., от които за ДДС в размер на 108 122,38 лв., лихви в размер на 56 327,14 лв., корпоративен данък в размер на 70 022,10 лв. и лихви в размер на 29 008,76 лв.

Ревизията е преминала по особения ред на чл. 122 - 124 от ДОПК поради установени обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 2 - наличие на недекларирани приходи и т. 4 - липсва или не е представена счетоводна отчетност съгласно Закона за счетоводството /ЗСч/ или водената счетоводна отчетност не дава възможност за установяване основата за данъчно облагане.

Допълнително установените задължения в частта по ЗДДС произтичат от извършени корекции на декларираните резултати за м. 12.2016 г., м. 05.2017 г., м. 02.2018 г., м. 03.2018 г., м. 06.2018 г., м. 10.2018 г., м. 11.2018 г., м. 12.2018 г., м. 03.2019 г., м. 04.2019 г., м. 05.2019 г., м. 07.2019 г., м. 12.2019 г. вследствие на непризнато право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 71, ал. 1, т. 1 от ЗДДС в размер на 12,51 лв. по повторно декларирана фактура №[ЕГН] от 31.03.2017 г., издадена от „ЧЕЗ ЕЛЕКТРО БЪЛГАРИЯ“ АД. ЕИК[ЕИК] и допълнително начислен ДДС в размер на 108 109,87 лв. на основание чл. 86, ал. 2 във вр. с чл. 67, ал. 2 от ЗДДС за недекларирани продажби на недвижими имоти съгласно нотариални актове.

В частта за корпоративен данък финансовите резултати за всички ревизирани периоди са определени по реда на чл. 122 от ДОПК, като са взети предвид декларираните от дружеството приходи и разходи, признати разходи по представени с възражението по РД фактури, допълнително установени неотчетени приходи от продажби на недвижими имоти и съответстващите им разходи и са изключени декларираните разходи за амортизации, разходи за лихви и разходи за комунални услуги по фактури, издадени в предходни отчетни периоди.

В хода на ревизията са предприети многобройни процесуални действия с цел събиране на доказателства, относими към обективното и законосъобразно установяване на задълженията на дружеството по ЗДДС и ЗКПО.

На „ЕВРОТРАНС СЪРВИС“ ЕООД е извършена предходна проверка за установяване на факти и обстоятелства за периода от 01.02.2016 г. до 28.02.2022 г., приключила с Протокол №П-22220422026384-073-001/15.07.2022 г. През ревизираните периоди дружеството е извършвало продажби и отдаване под наем на собствени недвижими имоти. При проверката са представени писмени обяснения от упълномощено лице относно притежавани от „ЕВРОТРАНС СЪРВИС“ ЕООД недвижими имоти в С.. П. и Пчелин. В обясненията е посочено, че през 2006 г. дружеството притежава в своите активи земя в Пчелин, и фитнес помещение в С., [улица], ап. 3 на ет. 3. В периода 2006 г. - 2008 г. срещу ипотekiране на апартамент №3 в С., [улица] други лични имоти на управителя и неговото семейство са отпуснати кредити от О. АД с целево предназначение строеж на жилищна арада в П. върху терен с преотстъпено право на строеж. В периода 2009 г. - 2011 г. жилищната сграда в П. е построена и са подадени документи в общината за издаване на Разрешение за ползване - Акт 16. След построяването на жилищната сграда в П. през 2009 г. [община] не издава Акт 16 и се налага дружеството да разпродаде построените жилища и да върне кредитите на О. ЕАД, а същевременно общината начислява местни данъци и такси за обектите на дружеството. През периода от 2009 г. до 2018 г. дружеството е водило съдебни дела срещу [община] в Бургаския административен съд във връзка с начислени данъци и такси по Закона за местните данъци и такси /ЗМДТ/ върху имотите в П., за които от общината не е издадено разрешение за ползване. Дружеството е преустановило дейност първоначално до изясняване статута на построените жилища в П. след окончателното решение на Б.

съд, а по-късно и окончателно през 2018 г. след отписването на посочените спорни имоти от активите на „ЕВРОТРАНС СЪРВИС“ ЕООД. Дадени са подробни обяснения за извършените разпоредителни сделки с обектите в П. и в С.. Доказателства от проверката са присъединени към ревизията с Протокол №Р- 22220422004191-П.-001/20.09.2022 г.

В хода на ревизията на „ЕВРОТРАНС СЪРВИС“ ЕООД са връчени три ИПДПОЗЛ. С ИПДПОЗЛ №Р-22220422004191-040-001/21.09.2022 г. са изискани всички първични и вторични счетоводни и търговски документи за ревизираните периоди, включително фактури, договори, нотариални актове, платежни документи, инвентарна книга, данъчен и счетоводен амортизационен план, хронологични и аналитични регистри на счетоводни сметки, договори за кредитиране с О. АД. решения на Бургаски административен съд, местонахождение на съхраняваните документи, писмени обяснения относно налични непродадени апартаменти и ползван данъчен кредит при изграждане на жилищната сграда в П., доказателства за калкулиране на разходите при изграждане на обекта и други. Представени са оборотни ведомости и хронология за 2017 г., 2018 г. и 2019 г., справки за имоти в П. и в С., оборотна ведомост за 2012 г., писмени обяснения. Посочено е, че управителят на „ЕВРОТРАНС СЪРВИС“ ЕООД живее постоянно в Германия през последните години, дружеството не осъществява стопанска дейност и е предоставил пълномощно на Р. Т. да го представлява в България пред всички институции. Осчетоводените документи, фактури, договори, банкови извлечения са архивирани за всяка отделна година и се съхраняват на място, до което достъп има единствено представляващият. В обясненията е посочено, че всички действия на дружеството са подробно описани в издадения Протокол №П-22220422026384-073-001/15.07.2022 г. от извършената предходна проверка.

С второ ИПДПОЗЛ №Р-22220422004191-040-002/15.11.2022 г. от дружеството са изискани банкови извлечения за периода от 01.01.2016 г. до 31.12.2019 г. В отговор са представени единствено писмени обяснения.

С ИПДПОЗЛ №Р-22220422004191-040-003/29.12.2022 г. са изискани писмени обяснения и документи във връзка с изброени 54 нотариални актове - издадени ли са фактури за извършените продажби на недвижимите имоти, отчетени ли са приходи по същите, доказателства за извършените плащания, себестойност на застроена площ за всеки обект, балансова стойност на продадените имоти, находящи се в С., [улица]. счетоводни операции при отписване на ДМА. аналитични извлечения от сметки 202, 203, С. и Д., хронология на счетоводни сметки за 2016 г.

Представени са: Разрешение за строеж от 16.05.2003 г. на името на С. Д., Р. Д. и М. Й.: „Сграда със смесено предназначение, подземни гаражи, фитнес, трезор, ресторант, помещения за магазини“ в С., район „О.“, [улица], Разрешение за ползване от 30.05.2005 г. на РДНСК - С. за същия обект с посочени 17 възложители, включително и „ЕВРОТРАНС СЪРВИС“ ЕООД, Разрешение за строеж №60 от 31.05.2005 г. от [община] на основание чл. 148. ал. 1, 2 и 4 от ЗУТ и нотариален акт №75/2005 г. на „ЕВРОТРАНС СЪРВИС“ ЕООД за обект „Жилищна сграда с обслужващ партер за сезонно ползване“, с местонахождение УПИ1-5221, кв. 255 по плана на [населено място]. Акт за установяване на годност на същия обект /Акт обр. 15/ от 04.02.2009 г., Окончателен доклад на „МАЯНА КОНСУЛТ“ ООД от 27.02.2009 г., кореспонденция с ЧСИ, три постановления на ЧСИ от 2016 г. за възлагане на недвижими имот за обекти от сградата в П.. 49 нотариални акта за продажба на имоти в П. и С., таблица със счетоводна информация за периода от 2005 г. до 2021 г.

В писмени обяснения от дружеството е посочено, че във връзка с продажбите на имотите не са издавани фактури, тъй като това не е задължително при продажба на физическо лице. Дружеството е приело, че на основание чл. 45, ал. 3 от ЗДДС при продажбите на имотите не следва да се начисли ДДС доколкото и двете сгради, изградени от „ЕВРОТРАНС СЪРВИС“ ЕООД не са нови. По сделките описани в 39 нотариални акта за обекти в сградата в П. предмет на доставката не е ново строителство доколкото за построената сграда от „ЕВРОТРАНС СЪРВИС“ ЕООД има издаден Акт за установяване годността за приемане на строежа - Образец 15 от 04.02.2009 г., който удостоверява и констатира годността на обекта. Подадено е Заявление за издаване на удостоверение за въвеждане в експлоатация, но такова не е издадено и до 20.02.2023 г. От 2009 г. до настоящия момент не са настъпили каквито и да е промени по отношение на сградата, в която се намират обектите предмет на разпоредителните сделки визирани в посочените нотариални актове. Не са извършвани архитектурни, конструктивни или други промени на строежа, които да водят до неговата промяна, нито са давани указания от компетентните органи за такива, за да се издаде удостоверение за въвеждане в експлоатация. През 2009 г. строежа на сградата в П. е отговарял на всички изисквания, за да бъде прието, че същия е годен за експлоатация, но компетентните органи не са издали такъв документ. По отношение на три прехвърляния на имоти, извършени от ЧСИ Н. Г. с рег. № 802 са поискани документи, но е получен отговор, че не се съхраняват такива освен Постановленията за възлагане.

В обясненията е посочено, че видно от представените НА, плащанията са извършвани по банков път. В декларация от управителя С. Д. е посочено, че себестойността на сградата в П. нараства по години от 1 129 000,00 лв. през 2006 г. до 2 190 000,00 лв. през 2011 г. Разгънатата застроена площ е 4 676,68 кв.м. или средна единична цена на един кв.м. е приблизително 468 - 470 лв.

Представено е съгласие за разкриване на банкова тайна по отношение на средствата по банковите сметки на дружеството.

В представените писмени обяснения е посочено, че в балансите на „ЕВРОТРАНС СЪРВИС“ ЕООД за периода 2005 г. - 2011 г. е посочена нарастващата себестойност на сградата в П. от 1 129 000,00 лв. до 2 190 000,00 лв., като незавършено производство и сумата на кредитите, вложени в построяването и от 860 000,00 лв. до 3 820 000,00 лв. /заеми от банки и други физически лица/.

Пояснено е, че тъй като [община] не издава в периода 2009 - 2012 г. Разрешение за ползване на сградата /Акт № 16/ и не се съобразява с решения на Бургаския районен съд, е взето решение да се отпише от Баланса на дружеството незавършеното производство и взетите банкови кредити. До 2016 г. [община] е наложила възбрана върху тези имоти, които са водени с данъчна оценка 0,00 лв., като в същото време ЧСИ продава на търг 3 имота, без да са издавани фактури от дружеството, без да е начисляван ДДС и без да е внасян ДДС.

След вдигане на възбраната на имотите от 2017 г. управителят се опитва да прехвърли незавършеното производство на всяка цена, която дружеството би получило от купувачите, за да върне необслужваните кредити. След като ЧСИ продава три имота, и управителя по същата схема прехвърля имотите във все още намиращата се сграда без право на ползване на крайните купувачи.

В обясненията е посочено, че хронологията на нарастване на себестойността на сградата в [населено място] от 2009 г. до 2019 г. е описана в представените обяснения

при проверката преди ревизията и в протокола от същата. Към началото на ревизията в Счетоводния баланс на дружеството няма незавършено производство и кредити от О. АД и би следвало продажбите на имоти като активи да се вземат предвид при връщането на кредитите към О. АД.

Според С. Д. не следва да се разглежда само отделен период, когато са извършени продажбите на обекти в тази сграда под себестойността на изграждане, без да се съобразява с цялата история на построяването на тази сграда /2006 г. - 2009 г./ и дългия период на обжалване на незаконосъобразните действия на [община], /от 2009 г. до сега/. За имотите на дружеството в [населено място], лицето посочва, че при предишна проверка е налице информация кога и какво е отписано, кое е останало към момента по счетоводни данни и стойности.

Представени са четири подробни отговора на дружеството към НАП по време на предишната проверка, завършила с Протокол от 15.07.2022 г., в които са описани подробно и хронологично извършените счетоводни записи през периода 2006 г. - 2022 г.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на 30 физически и юридически лица - купувачи на имотите, за резултатите от които са съставени ПИНП. описани в РД. Повечето от проверяваните лица са представили писмени обяснения и доказателства по сделките.

На основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК са изпратени искания за предоставяне на документи, данни, сведения, до [община] относно декларирани имуществва от „ЕВРОТРАНС СЪРВИС“ ЕООД. извършени са проверки и издадени са актове за степен на завършеност на строежа в П.; до О. АД относно движението на средства по банкови сметки на дружеството; до СДВР, отдел „Пътна полиция“ относно притежавани транспортни средства.

С Протокол №Р-22220422004121-П.-001/20.09.2022 г. са присъединени представени документи от „ЕВРОТРАНС СЪРВИС“ ЕООД от производство с УИН: П- 22221421187554. Присъединени са нотариални актове от Имотен регистър от Агенция по вписванията - С. и П. с Протокол №0959648/19.10.2022 г. и с Протокол №0959649/21.10.2022 г. С Протокол №0959745/13.02.2023г са присъединени справки, и документи от информационната система на НАП, Агенция по вписванията, а именно: дневници за продажби и покупки за 2019 г. и отм. 01.2016 г. до м. 12.2019 г., Счетоводен баланс и Отчет за приходите и разходите за 2011 г. и за ревизираните периоди, справки за актуално състояние на трудови договори. Решения на АС Бургас №2275 от 23.12.2014 г. по адм. д. №396/2014 г., №587 от 14.03.2013 г. по адм. д. №1689/2012 г.. №2297 от 30.12.2014 г. по адм. д. №21/2014 г. и Решение№17495 от 30.12.2013 г. по адм. д. №7776/2013 г. на ВАС.

От анализ на представените счетоводни регистри, финансовите отчети и движението по банкови сметки на дружеството е констатирано, че са представени частично счетоводни регистри и хронология на счетоводни сметки. Не са представени оригинали на първични счетоводни документи, банкови документи, търговски документи, договори за наем за ревизирания период. Установени са продажби на недвижими имоти през ревизираните периоди, за които от дружеството не са издадени фактури, не е отчетен приход от продажбата и не е начислен дължимият ДДС. За извършваната стопанска дейност ревизираното лице не е организирано и водило текущо счетоводно отчитане в съответствие с изискванията на ЗСч и Националните счетоводни стандарти. Изготвените финансови отчети не представят коректно

имущественото и финансовото състояние на ревизираното лице.

От извършена съпоставка на декларираните продажби в регистрите по ЗДДС, отчетените приходи по оборотни ведомости и ОПР за ревизираните периоди е констатирано несъответствие между декларираните данъчни основи на облагаемите доставки в СД за периодите от 2018 г. и декларираните приходи в ГДЦ по чл. 92 от ЗКПО в размер на 293 374,50 лв., като разликата произтича от продажбата на апартамент №3, на адрес С.. [улица] на „ЛИДИЯ ИММОБИЛИАРЕ“ ООД, ЕИК[ЕИК], по НА №95 от 27.04.2018 г. за цена от 239 589,18 лв. и продадено оборудване на стойност 53 785,33 лв. или общо в размер на 293 374,51 лв. При насрещната проверка от „ЛИДИЯ ИММОБИЛИАРЕ“ ООД във връзка с покупко-продажбата на имота са представени фактура №[ЕГН]/27.04.2018 г. на стойност 75 161,49 лв. /38 429,46 евро/ и ДДС 0,00 лв. и фактура [ЕГН]/27.04.2018 г. на стойност 164 427,68 лв. /84 070,54 евро/ и ДДС 0,00 лв. Посочено е основание за неначисляване на ДДС - чл. 45, ал. 3 от ЗДДС. Приложени са платежни нареждания за преведени на „ЕВРОТРАНС СЪРВИС“ ЕООД суми на 27.04.2018 г. за 38 429,46 евро и 84 070,54 евро. В банковото извлечение на „ЛИДИЯ ИММОБИЛИАРЕ“ ООД е отразен превод на 27.04.2018 г. в размер на 27 500 евро /53 785,33 лв./ за закупено оборудване по лична банкова сметка на С. Б. Д., управител на „ЕВРОТРАНС СЪРВИС“ ЕООД. За закупеното оборудване не е представена фактура. Относно придобиване на същия имот от Справка в Имотен регистър е установено, че с НА №116 от 22.12.2004 г. ревизираното дружество е извършило замяна с В. Търговска на офис 3 в [населено място], [улица]. ет. 1 срещу апартамент, мазе 4 и покривна тераса в същата сграда. За продажбата на ап. №3 на „ЛИДИЯ ИММОБИЛИАРЕ“ ООД ревизираното дружество е посочило, че при придобиването не е ползвало право на данъчен кредит и съответно при продажбата не е начислило ДДС.

На стр. 40 - 42 в РД е анализирано движението на средства по банковата сметка на дружеството в О. АД за ревизираните периоди. Констатирани са постъпления във връзка с продажба на имоти и плащания основно по сметка на С. Д. и други лица с основание връщане на кредит. Не са представени първични счетоводни документи за получени заеми и отчетените обороти по сметка 107 Сметка на собственика и сметка 151 Получени краткосрочни заеми.

Ревизиращите органи са направили заключение, че „ЕВРОТРАНС СЪРВИС“ ЕООД не е водило текущо счетоводна отчетност в съответствие със ЗСч и дейността му е била така организирана, че да не може да се установят приходите и разходите, действителното движение на парични средства, с цел да се прикрият реалните приходи, а от там и задълженията за внасяне на ДДС и корпоративен данък. Установени са неотчетени приходи от продажби на недвижими имоти и неначислен ДДС във връзка с тях. като е прието, че продажбите представляват облагаеми доставки по ЗДДС.

Прието е, че са налице данни за укрити приходи и липсва счетоводна отчетност, съгласно ЗСч, т.е. установени са обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 4 от ДОПК. поради което основата за облагане по ЗДДС и за корпоративен данък е определена по специалния ред на ДОПК след анализ на относимите за лицето обстоятелства по чл. 122, ал. 2 от ДОПК. За прилагане на реда по чл. 122 от ДОПК ревизираното дружество е уведомено с Уведомление №Р-22220422004191-113-001/29.12.2022 г.

От събраните доказателства е установено, че през 2016 г. дружеството е

извършило продажби на недвижими имоти - обекти в построената сграда в П., документиран с 15 Нотариални акта и три Постановления за възлагане от ЧСИ, с които собствеността на недвижимите имоти е прехвърлена на купувачите. Продадени са 30 апартаменти, едно ателие и един гараж с обща площ 1 184,97 кв.м. и общи части 193,42 кв.м. /изчислени от общите части на сградата 333,33 кв.м./ или обща площ 1 378,39 кв.м. За извършените продажби на недвижими имоти няма издадени фактури от „ЕВРОТРАНС СЪРВИС“ ЕООД, което е потвърдено от физическите лица - купувачи при извършените насрещни проверки. Не са отчетени приходи от продажбата на апартаменти, гараж, ателие в размер на 599 498,33 лв.

Относно извършеното строителство от „ЕВРОТРАНС СЪРВИС“ ЕООД на двете сгради в С. на [улица] и в П. дружеството е представило за сградата в С.: Разрешение за строеж №241/16.05.2003 г. на името на С. Д., Р. Д. и М. Й. за обект: „Сграда със смесено предназначение подземни гаражи, фитнес, трезор, ресторант, помещения за магазини“ и Разрешение за ползване от 30.05.2005г на РДНСК С. и за сградата в П.: Разрешение за строеж №60 от 31.05.2005 г. от [община] на основание чл. 148, ал. 1,2 и 4 от ЗУТ и НА №75/2005 г. на „ЕВРОТРАНС СЪРВИС“ ЕООД за обект „Жилищна сграда с обслужващ партер за сезонно ползване“, Акт за установяване на годност на обект Обр. 15 от 04.02.2009 г.

Построените недвижими имоти, които са предназначени за продажба и по своя характер представляват готова продукция, създадена в резултат на строителната дейност на дружеството не се ДМА по смисъла на СС 16.

В Счетоводния баланс на дружеството за 2011 г. - Актив, Раздел Текущи/краткотрайни активи. Група Материални запаси е посочено незавършено производство в размер на 2 190 000,00 лв. В Раздел Дълготрайни материални активи са посочени активи в размер на 573 000,00 лв. към 31.12.2011 г.. Земи — 34 000,00 лв., Сгради - 355 000,00 лв.. Машини, производствено оборудване и апаратура - 2 000,00 лв.. Съоръжения и други - 182 000,00 лв.

В Пасив. Раздел Задължения е посочено: Задължения към финансови предприятия до една година 31 000,00 лв., Получени аванси до една година 68 000,00 лв.. Задължения към доставчици - 34 000,00 лв., Задължения към предприятия от група до една година - 287 000,00 лв. и над една година 3 533 000,00 лв., Други задължения - 15 000,00 лв.

В писмени обяснения управителят на дружеството е посочил, че в балансите за периода 2005 г. - 2011 г. е налице нарастваща себестойност на сградата в П. от 1 129 000,00 лв. на 2 190 000,00 лв., като незавършено производство и сумата на кредитите, вложени в построяването ѝ от 860 000,00 лв. до 3 820 000,00 лв. /заеми от банки и други физически лица'. Въпреки готовност на сградата за издаване на разрешение за ползване. [община] не издава такова в периода 2009 г. - 2012 г. и е взето решение да се отпише от Баланса на дружеството незавършеното производство и взетите банкови кредити. Не са представени доказателства, от които да е видно на какво основание са отписани незавършеното производство и взетите кредити. Във връзка с тези обяснения не са представени документи, послужили за взетите счетоводни операции и за самите счетоводни операции.

В представена оборотна ведомост за 2012 г. началните и крайни дебитни салда по сметки от гр. 20 са: сметка 201 Земи - 34 000,00 лв., сметка 203 Сгради и конструкции - 547 199,40 лв., сметка 204 Компютърна техника - 850,00 лв., сметка 205 Транспортни средства - 617,00 лв. Няма заведени активи по сметка 303 Продукция и сметка 304 Стоки.

В писмени обяснения управителят е посочил, че салдото по сметка 203 в размер на 547 199,40 лв. е формирано от сгради и отстъпено право на строеж /което не е реализирано/, съответно: 400 000,00 лв. - отстъпено право на строеж в П. 110 288,92 лв. - ап. 3 на ет. 3 на [улица] С., 36 910,48 лв. - фитнес помещение на [улица] С., а по сметка 205 Съоръжения и обзавеждане в размер на 124 095,00 лв. в П..

В оборотна ведомост за 2015 г. сметките от гр. 20 са със същите крайни салда, с изключение на сметка 203 Сгради и конструкции с дебитен оборот от 547 199,40 лв. и крайно дебитно салдо от 1 094 398,80 лв., и по нова сметка 202 Подобрения върху земите е отчетен кредитен оборот и крайно салдо от 547 199,40 лв. Съгласно писмените обяснения през 2015 г. са увеличени активите в П. от 400 000,00 лв. на 947 199,40 лв. /за 18 обособени жилища, обща част за хранене и отстъпено право на строеж, нереализирано към момента от фирмата/. Поради увеличената стойност на активите в П. със сумата на увеличение в същата година е отразена по кредита на сметка 202 Подобрения върху земите.

В оборотна ведомост за 2016 г. крайните салда по сметки 201, 202, 203, 204 и 205 не са променени.

Констатирано е, че не са представени документи и редовно заведена счетоводна отчетност, от които да е видно каква е себестойността на застроената площ на всеки обект в „Жилищна сграда за сезонно ползване“ в П., както и за построената сграда в С. на [улица] - 56. Липсват доказателства и счетоводни документи, от които да е видно натрупаните разходи по строителството на двата обекта и че сградите са заведени по съответната себестойност.

Органите по приходите са приели, че съгласно СС 18 „Приходи“ са налице основания за признаване на приходите от продажба на недвижими имоти в построените от дружеството сгради в С. и П. през отчетния период, през който са извършени разпоредителните сделки по прехвърляне на собственост по посочените НА.

При определяне на данъчните основи за облагане с корпоративен данък за всеки от ревизираните периоди са включени декларираните от дружеството в ГДД по чл. 92 от ЗКПО приходи и разходи, както и установените неотчетени приходи от продажби на имоти.

Установено е, че дружеството не е отчетело приходи през 2016 г. от продажба на 30 апартамента, гараж, ателие в размер на 599 498,33 лв., като сумата е включена в определената по чл. 122 от ДОПК данъчна основа.

Предвид разпоредбата на чл. 78 от ЗКПО. съгласно която при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се коригира със сумата на приходите и разходите, които е следвало да бъдат отчетени през текущата година съгласно изискванията на нормативен акт. но не са отчетени от данъчно задълженото лице, са определени и съответстващите разходи. За целта са взети предвид декларираните данни в баланса на дружеството за 2011 г. - Актив. Раздел Текущи/краткотрайни активи. Група Материални запаси, незавършено производство в размер на 2 190 000.00 лв.

Разгънатата застроена площ е 4 676,68 кв.м. на „Жилищна сграда за сезонно ползване“ със застроена площ на цялата сграда /Секция 1 и Секция 2/ от 844,54 кв.м., състояща се от партер, четири жилищни и терасовиден жилищен етаж, изградена в поземлен имот с идентификатор 57491.501.322 в П., [улица], и е определена себестойност на 1 кв.м. площ в размер на 468.26 лв.

Така през 2016 г. за реализираните продажби на недвижими имоти през 2016 г. в П. с обща площ 1 184,97 кв.м. и общи части 193,42 кв.м. /изчислени от общите части на сградата 333,33 кв.м. / или обща площ 1 378,39 кв.м. себестойността на продадените апартаменти е определена въз основа на данните от продажби на обособени обекти в сградата - общо 1 378,39 кв.м., вкл. общи части на стойност 645 444,90 лв. Така определените неотчетени разходи са включени в определената по чл. 122 от ДОПК данъчна основа за 2016 г.

Установено е, че през ревизираните периоди дружество е осчетоводило като разходи по сметка 602 Разходи за външни услуги по фактури от доставчици на комунатни услуги, осъществени в предходния период. За 2016 г. в нарушение на принципа на съпоставимост на приходи и разходи са отчетени 1 435,72 лв. като текущи за 2016 г. и са участвали в общия размер на декларираните разходи за същия период. Съгласно чл. 77, ал. 1 от ЗКПО разходите, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане. Според ал. 2. тези непризнати за данъчни цели разходи се признават за данъчни цели, когато това е допустимо по закона и при спазване на глава XII от ЗКПО. Съгласно чл. 26, т. 2 от ЗКПО, не се признават за данъчни цели счетоводни разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон.

Въз основа на събраните доказателства и установени обстоятелства, в частта за корпоративен данък е установено следното:

С РА по реда на чл. 122 от ДОПК е формиран финансов резултат за 2016 г., включващ декларирани приходи в размер на 33 514,31 лв. и неотчетени приходи от продажби на недвижими имоти в размер на 599 498,33 лв. или общо приходи в размер на 633 012,64 лв. Определени са общо разходи в размер на 675 463,58 лв., формирани от декларирани разходи 29 424,40 лв., неотчетени разходи в размер на 645 444,90 лв., съответстващи на неотчетените приходи от продажби, признати разходи в размер на 2 030,00 лв. по предоставени фактури с възражението по РД. и в намаление непризнати разходи в размер на 1 435,72 лв. Определена е данъчна загуба в размер на 42 450,94 лв., съответно не е установено задължение за корпоративен данък. За 2016 г. дружеството е декларирало счетоводна печалба в размер на 4 089,91 лв. и след приспадане на загуба от предходни периоди в същия размер е формирана данъчна печалба в размер на 0,00 лв. и задължение за корпоративен данък 0,00 лв.

С РА за 2017 г. по реда на чл. 122 от ДОПК са определени приходи в размер на 121 167,60 лв.. включващи декларирани прихода от 13 513,90 лв. и установени неотчетени приходи от продажба на недвижими имоти в размер на 107 653,70 лв. Определени са общо разходи в размер на 29 612,92 лв., формирани от декларирани разходи 4 470,02 лв., установени неотчетени разходи 26 001,60 лв., съответстващи на неотчетените приходи, намалени с непризнати разходи от 858,70 лв., които са отчетени по сметка 602 Разходи за външни услуги, получени през предходния период 2016 г. Определен е положителен финансов резултат в размер на 91 554,68 лв. и след приспадане на данъчна загуба от предходни години, подлежаща на пренасяне от 2014 г., 2015 г., 2016 г. в размер на 55 920,26 лв. е установена данъчна печалба в размер на 35 634,42 лв.

Установено е задължение за корпоративен данък за 2017 в размер на 3 563,44 лв. ведно с лихва за забава в размер на 1 818,26 лв. С ГДД по чл. 92 от ЗКПО дружеството е декларирало общо приходи 13 513,90 лв., общо разходи 4 470,02 лв., счетоводна печалба 9 043,88 лв., приспадната загуба от минали периоди 9 043,88 лв. и

данъчна печалба в размер на 0,00 лв., задължение за корпоративен данък 0.00 лв.

С РА за 2018 г. по реда на чл. 122 от ДОПК са определени приходи в размер на 1 313 990,85 лв., включващи декларираните приходи в размер на 302 384,25 лв. и установени неотчетени приходи от продажби на имоти в размер на 1 011 606,60 лв. Определени са разходи в размер на 649 404,22 лв., формирани от деклариран разходи в размер на 338 595,51 лв., установени неотчетени разходи 525 134,86 лв.. съответстващи на неотчетените приходи. 3 738.89 лв. признати разходи по фактури, представени с възражението по РД, намалени с непризнати разходи за амортизации от 35 171,42 лв.. с непризнати разходи за лихви от 112 950.00 лв.. с непризнати разходи от 69 943,62 лв., представляващи балансова стойност на продадени активи.

Относно непризнатите разходи за амортизации органите по приходите са констатирани, че не са представени документи от които да е видно на кои активи са начисляване амортизации, кога са въведени в експлоатация. Не са представени счетоводен и данъчен амортизационен план. както и документи за въвеждането в експлоатация на активите. Не са представени доказателства за използване на активите за дейността на дружеството, каквото е изискването на чл. 59, ал. 1 от ЗКПО и т. 3.1, б. „в“ от СС 16. Като мотив за непризнатите разходи за лихви в размер на 112 950.00 лв. органите по приходите са посочили, че не са представени хронологично и аналитични извлечения по счетоводни сметки 151 Получени краткосрочни заеми и сметка 621 Разходи за лихви. Не са представени сключените договори за заем. размер на заема и лихвите, както и документи свързани с тяхното начисляване. Във връзка с непризнатите разходи в размер на 69 943,62 лв. е констатирано, че през 2018 г. са отчетени разходи - балансова стойност на продадените активи в размер на 180 232,54 лв. В писмени обяснения е посочено, че размера на балансовата стойност наап. 3 е 110 288,92 лв. към 31.12.2012 г. За разликата в размер на 69 943,62 лв. не са представени документални доказателства, от които да е видно от какво е формирана балансовата стойност на продадените активи.

Предвид изложеното, с РА за 2018 г. е установен резултат данъчна печалба в размер на 664 586,63 лв. и задължение за корпоративен данък в размер 66 458,66 лв. ведно с начислени лихви за забава в размер на 27 190.50 лв. За периода дружеството е декларирано данъчна загуба от 36 211,26 лв.

С РА за 2019 г. по реда на чл. 122 от ДОПК са определени приходи в размер на 109 216,13 лв., включващи декларираните приходи от 1 482.80 лв. и установени неотчетени приходи от продажби на имоти от 107 с733,33 лв. Определени са разходи в размер на 358 445,05 лв., формирани от деклариран разходи в размер на 143 668,98 лв., установени недеклариран разходи от 355 418,71 лв.. съответстващи на недекларираните приходи, намалени с непризнати разходи от 230,51 лв. за комунални услуги, получени в предходен период, непризнати разходи за амортизации от 142 124,65 лв. Мотивите за непризнатите разходи за услуги от предходен период и за отчетени амортизации са същите, описани по-горе за предходни периоди.

С РА за 2019 г. е установена данъчна загуба в размер на 249 228,92 лв. и не е установено задължение за корпоративен данък.

Установено е, че за ревизираните периоди дружеството не е било задължено за авансови вноски за корпоративен данък.

Общо установените с акта задължения за корпоративен данък са в размер на 701 022,10 лв., ведно с лихви в размер на 29 008,76 лв.

В частта по ЗДДС.

За ревизираните периоди „ЕВРОТРАНС СЪРВИС“ ЕООД е декларирано в дневниците за продажби доставки на услуги - наем и префактуриране на комунални разходи. В дневниците за покупки са отразени фактури от доставчици за комунални услуги, интернет, реклама, нотариални услуги, спомагателни материали. За осъществените продажби на недвижими имоти в П., за които са издадени нотариални актове за ревизираните периоди не са издадени фактури, не е отчетен приход от продажбата и не е начислен дължимия ДДС. Органите по приходите са се позовали на разпоредбата на чл. 25. ал.2 от ЗДДС. съгласно която данъчното събитие възниква на датата, на която е прехвърлено правото на собственост върху стоката или друго вещно право, както и всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик, или на датата, на която услугата е извършена. Предвид обстоятелството, че през ревизираните периоди за сградата в П., която е четвърта категория строеж, има издаден единствено Акт 15 за завършен етап „груб строеж“ и няма издадено разрешение за въвеждане в експлоатация от [община], е прието, че продажбите на обекти от сградата не представляват освободени доставки по смисъла на чл. 45, ал. 3 от ЗДДС. В тази връзка с РА за извършените продажби на недвижими имоти на основание чл. 86. ал. 1 във вр. с чл. 67, ал. 2 от ЗДДС е начислен ДДС общо в размер на 108 109.87 лв. По периоди допълнително начисленият данък е както следва:

- за м. 12.2016 г. в размер на 47 716,67 лв., в т.ч. по НА №6910/23.12.2016 г. с купувач Х. Б. - 19 033,33 лв. и по НА 6909/23.12.2016 г. с купувач В. Д. - 28 683,33 лв.
- зам. 02.2018 г. в размер на 7 013,19 лв., в т.ч. по НА №556/14.02.2018 г. с купувач Г. С. - 1 629,86 лв., по НА №538/13.02.2018 г. с купувач П. М. - 1 666,67 лв., по НА №575/15.02.2018 г. с купувач Т. Д. - 2 000,00 лв., по НА №577/15.02.2018 г. с купувач Т. Д. - 1 716,67 лв.
- за м. 03.2018 г. в размер на 7 666,67 лв., в т.ч. по НА №1074/16.03.2018 г. с купувач Ф. А. - 3 833,33 лв.. по НА №940/09.03.2018 г. с купувач И. Д. - 2 083,33 лв. и по НА №939/09.03.2018 г. с купувач И. Д. - 1 750.00 лв.
- за м. 06.2018 г. в размер на 5 666,67 лв., в т.ч. по НА №2743/08.06.2018 г. с купувач С. П. - 1 166,67 лв.. по НА №2740/08.06.2018 г. с купувач В. П.-2 833,33 лв. и по НА №2550/31.05.2018 г. с купувач Н. К.- 1 666,67 лв.
- за м. 10.2018 г. в размер на 5 666.67 лв., в т.ч. по НА №6066/16.10.2018 г. с купувач Щ. К. — 1 916,67 лв.. по НА №5997/12.10.2018 г. с купувач И. Щ. - 1 833,33 лв. и по НА №5993/12.10.2018 г. с купувач Н. П. - 1 916,67 лв.
- за м. 11.2018 г. в размер на 2 000,00 лв. по НА №6583/15.11.2018 г. е купувач Л. М..
- за м. 12.2018 г. в размер на 10 833,33 лв., в т.ч. за купувач Е. К. по НА №6994/12.12.2018 г.-8 333,33 лв. и по НА №7102/18.12.2018 г.-2 500,00 лв.
- зам. 03.2019 г. в размер на 4 996,67 лв., в т.ч. по НА №971/07.03.2019 г. с купувач Г. Насковска - 1 663,33 лв. и по НА №899/05.03.2019 г. е купувач К. Т. - 3 333,33 лв.
- за м. 04.2019 г. в размер на 1 666.67 лв. по НА №1770/16.04.2019 г. с купувач Л. С..
- за м. 05.2019 г. в размер на 2 833,33 лв. по НА №2485/21.05.2019 г. е купувач Е. Х..
- за м. 07.2019 г. в размер на 1 666,67 лв. по НА №3458/28.06.2019 г. с купувач Х. Н..
- за м. 12.2019 г. в размер на 10 383,33 лв., в т.ч. по НА №7666/19.12.2019 г. с купувач М. Д., по НА №7660/19.12.2019 г. с купувач „ЛАНДЛОРД БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] - 1 660.00 лв., по НА №7710/20.12.2019 г. с купувач В. Д. - 7 500,00 лв.

С РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит за м. 05.2017 г. в размер на 12.51 лв. на основание чл. 71, ал. 1 от ЗДДС по фактура №[ЕГН]/31.03.2017 г. от „ЧЕЗ ЕЛЕКТРО БЪЛГАРИЯ“ АД. по която е ползван данъчен кредит в

предходен период.

С възражението срещу РД са представени предварителни договори, фактури във връзка със същите, справка за площообразуване на обектите в жилищна сграда в С., [улица] - 56, удостоверение за данъчна оценка на фитнес в същата сграда, доказателства за извършени разходи за съдебни разноски за ревизирания период. Представен е предварителен договор от 18.03.2007 г. за продажба на право на строеж за самостоятелни обекти, предвидени за изграждане в Жилищна сграда за сезонно ползване с адрес на сградата П., [улица], местност „Малкото езеро“, сключен между „ЕВРОТРАНС СЪРВИС“ ЕООД и Х. Б. Б. за сумата от 115 000 лв. и фактура №[ЕГН]. От представения договор за кредит, обезпечен с ипотека №3427/R/2006 от 06.03.2007 г., сключен между банка „ПИРЕОС БЪЛГАРИЯ“ АД и И. Б. - кредитополучател с Х. Б. - солидарен длъжник е констатирано, че отпуснатият кредит е целеви и ще бъде използван от кредитополучателя съгласно предоставено обосновано искане за финансиране на строителство и довършителни работи на недвижими имот в П.. Констатирано е, че И. Б. е дъщеря на С. Д., представляващ ревизираното дружество, и съпруга на Х. Б.. Предвид тази свързаност между лицата е прието, че отпуснатият кредит в размер на 300 000 евро ще се използва за финансиране на строителството на сградата в П..

С възражението е представен и предварителен договор от 20.06.2006 г. за продажба на право на строеж за самостоятелни обекти, предвидени за изграждане в сградата в П., сключен между „ЕВРОТРАНС СЪРВИС“ ЕООД и С. Б. Д. и В. Г. Д. /съпрузи/ за сумата от 220 000 лв. и фактура №[ЕГН] /без дата/ за същата стойност, но без начислен ДДС. От представения НА №17 от 14.06.2006 г. за учредяване на договорна ипотека по силата и при условията на Договор за предоставяне на кредит за ремонт и строителство от 12.06.2006 г. е установено, че кредиторът О. АД предоставя на кредитополучателя С. Б. Д. и В. Г. Д., като ипотекарен длъжник, банков кредит в размер на 113 000 евро, отпускан за ремонт/реконструкция на недвижим имот срещу учредена в полза на кредитора О. АД договорна ипотека върху недвижим имот, придобит от лицата по време на брака им и представляващ тяхна съпружеска имуществена общност, намиращ се в С., [улица] - 56. Предвид свързаността на лицата е прието, че отпуснатият кредит ще се използва за финансиране и строителството на обекта в П. и плащането е извършено при отпускане на кредита.

Представен е предварителен договор от 27.11.2005 г. за продажба на право на строеж за самостоятелни обекти в сградата в П., сключен между „ЕВРОТРАНС СЪРВИС“ ЕООД и Слава Д. К. за сумата от 65 000 лв. и фактура №[ЕГН] /без дата/ за същата стойност без начислен ДДС. В чл. 1. ал. 2 от договора е посочено, че „срещу прехвърлените самостоятелни обекти „ЕВРОТРАНС СЪРВИС“ ЕООД получава сумата 65 000 лв. с вкл. ДДС в брой, като управителят поема отговорността да ги внесе по банковата сметка на дружеството. Настоящият договор представлява и разписка за платената сума“, т.е. плащането е извършено на 27.11.2005 г.

Представен е предварителен договор за продажба на право на строеж на 12 самостоятелни обекти в сградата в П. от 10.03.2007 г. между „ЕВРОТРАНС СЪРВИС“ ЕООД и Д. С. Б. за сумата от 260 000,00 лв. В чл. 2, ал. 2 на договора е посочено, че срещу продаденото право на строеж „ЕВРОТРАНС СЪРВИС“ ЕООД получава сумата от 260 000 лв. в брой или по банков път. чрез кредит, обезпечен с ипотека №3080/R/2006 към банка „ПИРЕОС БЪЛГАРИЯ“ АД, отпуснат на купувача Д. Б.. Съгласно чл. 2, ал. 3 на предварителния договор, в срок до 31.12.2016 г. при условията

на този договор, страните се задължават да сключат окончателен договор във формата на нотариален акт и да прехвърлят собствеността върху имотите. Предвидена е клауза, според която купувачът има право да посочи друго лице, което да встъпи в правата и задълженията по договора, а продавачът се задължава да подготви всички необходими документи за сключване на окончателен договор, и да предаде на купувача описаните самостоятелни обекти изпълнени в груб строеж, сградата: с монолитно изградена стоманобетонна конструкция, стени от тухлена зидария, високо хидроизолационен покрив, измазани и боядисани фасадни стени съгласно одобрения архитектурен проектмонтирана PVC дограма, стълбище и други части с гранитогрес и боядисани стени с латекс, монтиран асансьор.

С допълнително споразумение от 10.01.2010 г. към предварителния договор страните се съгласяват дружеството да прехвърли описаните в предварителния договор обекти, за които купувачът Д. Б. е заплатила правото на строеж съгласно договора, на трети лица, като всички средства, получени в резултат на това, да се използват единствено и само за погасяване на кредит към банка „ПИРЕОС БЪЛГАРИЯ“ АД в размер на 300 000 евро, отпуснат на Д. Б. за закупуване правото на строеж. От своя страна „ЕВРОТРАНС СЪРВИС“ ЕООД се задължава да ползва и внася в срок посочените средства за кредита.

Органите по приходите са приели, че предварителния договор с Д. Б. и допълнителното споразумение към него, както и представените доказателства за площообразуване на обектите в сградата в С. на [улица] - 56. са неотнормирани към облагането за процесиите периоди. По отношение на останалите предварителни договори е прието, че **Закона за задълженията и договорите** изисква предварителните договори също да бъдат с нотариална заверка, както и окончателните при реалното прехвърляне на собствеността. Относно плащането - може да се приеме, че същото е извършено в по-ранен период, преди датата на прехвърляне на собствеността, т.е. авансово плащане. Издадените фактури по предварителните договори са без ДДС. Предварителните договори не са кредитирани в РА. а са признати единствено представените фактури и разписки за осъществени разходи за съдебни разноски, които са намерили отражение при определяне на финансовите резултати за съответните ревизирани периоди.

С възражението по РД са дадени уточнения относно констатацията за продадено оборудване на „ЛИДИЯ ИММОБИЛИАРЕ“ ЕООД на стойност от 27 500,00 евро /53 785,33 лв./, за което с РД е направено предложение за облагане с ДДС за м. 05.2018 г. в размер на 8 964,22 лв. Във възражението е посочено, че оборудването е лична собственост на С. Д., а не на дружеството, поради което и плащането е извършено по личната му банкова сметка. В тази част възражението е прието за основателно и с РА не е извършена корекция на деклариания резултат по ЗДДС за м. 05.2018 г.

Възражението е преценено като частично основателно и по отношение на признатите доказателства за извършени разходи за съдебни разноски, които са включени при определяне на данъчните финансови резултати.

В резултат на допълнително начислен ДДС общо в размер на 108 109.87 лв. и непризнат данъчен кредит в размер на 12.51 лв., с РА са установени задължения за внасяне на ДДС в размер на 108 122,38 лв., ведно с лихви в размер на 56 327,14 лв. Общо установените за внасяне задължения за главници и лихви са в размер на 263 480.38 лв.

При разглеждане на подаденото възражение и с постановеното решение № 1644 от 17.11.2023г. директора на ОДОП при ЦУ на НАП е **отменил** РА в оспорената част на установения данъчен финансов резултат и установеното задължение за корпоративен данък и лихви за 2018 г.,**оставил без разглеждане** жалбата в частта на установените задължения по ЗДДС за периодите от м. 01.2017 г. до м. 04.2017 г., от м. 06.2017 г. до м. 01.2018 г., м. 04.2018 г., м. 05.2018 г., м. 07.2018 г., м. 08.2018 г., м. 09.2018 г., м. 01.2019 г., м. 02.2019 г., м. 06.2019 г., м. 08.2019 г., м. 09.2019 г., м. 10.2019 г., м. 11.2019 г. и **потвърдил** Ревизионен акт №Р-22220422004191-091-001/31.03.2023 г. в оспорената част на установените задължения по ЗДДС за периодите м. 12.2016 г., м. 05.2017 г., м. 02.2018 г., м. 03.2018 г., м. 06.2018 г., м. 10.2018 г., м. 11.2018 г., м. 12.2018 г., м. 03.2019 г., м. 04.2019 г., м. 05.2019 г., м. 07.2019 г. и м. 12.2019 г., ведно със съответните лихви, както и в частта на установените финансови резултати и задължения за корпоративен данък и лихви за 2016 г., 2017 г. и 2019 г.,което е предмета на настоящото производство.

В рамките на настоящото производство,по искане на жалбоподателя е допусната съдебно-техническа експертиза. Видно от заключението на вещото лице,което съдът кредитира като изготвено от специалист с необходимата квалификация, в съответстви ес поставените задачи и при метод на изследване съответен на съществуето на поставените въпроси в т.ч. и пряко посещение на място и възприятие с обстоятелствата,предмет на анализ:

Строежът в Парцел ПИ 57491,501,731 по плана на [населено място], [улица] е в съответствие с издаденото Разрешение за строеж,Протокол за определяне строителна линия и ниво на строежа, вписани 30бр. заповеди в заведената за строежа заповедна книга,Констативен акт за установяване годността за приемане на строежа и е въведен в експлоатация с удостоверение № 21/20.02.2023г. на главния архитект на [община].

В периода след съставя на акт обр.15/04.02.2009г. до издаване на удостоверение № 21/20.02.2023г. на главния архитект на [община] и след това не са съставяни строителни книжа за изпълнение на СМР за които се изисква съгласуване с общинската администрация с оглед категорията на строежа. При проучване съхраняваната документация за обекта в архива на общината е установен Констативен протокол от 17.02.2012г. отразяващ извършена проверка от отдел УТООС на общината относно изпълнено строителство в УПИ I – 5221, кв.255 по плана на [населено място] „Жилищна сграда за сезонно ползване“ като е установена степен на завършеност груб строеж,като сградата е била в завършен вид но не е била въведена в експлоатация поради неприключила процедура по одобряване на Трафопост от ОС – Поморие,тъй като парцелът е в съсобственост с общината.

Успоредно с това и след запознаване със строителната документация за сградата в [населено място], [улица] и след извършен оглед от вещото лице на 28.05.2024г. експертът установява,че няма видими отклонения от първоначалните инвестиционни проекти касаещи основен ремонт, реконструкция, основно обновяване, преустройство,реставрация и адаптация, пристрояване и/или надстрояване на сградата, корекции в конструкцията и за които да се изисква съгласуване от [община] за строеж 4-та категория.

По делото е проведена и технико-компютърна експертиза във връзка с валидното подписване на документите по данъчната ревизия, като видно от

заклучението на вещото лице, което съдът кредитира като изготвено в от специалист с необходимата квалификация, в съответствие с поставените задачи и при метод на изследване съответен на съществото на поставените въпроси:

Приложените по делото електронни документи ЗВР от 15.08.2022г., ЗИЗМР от 21.10.2022г,06.12.2022г. и 11.01.2023г., както и РД от 08.03.2023г. и РА от 31.03.2023г. са подписани с КЕП по смисъла на Регламент № 910/2014г. на ЕП и Съвета.

На тази база съдът приема, че заключението на вещото лице,ведно с отговорите на отправените му въпроси в рамките на проведеното на 14.10.2024г. открито съдебно заседание по делото позволяват да се установи съответствие с техническите изисквания при подписване процесните електронни документи на Регламента,което своя страна дава основание на съда да отхвърли твърдението за нищожност на процесният РА поради липса на надлежно и валидно положен електронен подпис.

Проведена е и съдебно-счетоводна експертиза,като видно от заключението на вещото лице, което съдът кредитира като изготвено в от специалист с необходимата квалификация, в съответствие с поставените задачи и при метод на изследване съответен на съществото на поставените въпроси:

От приложените по делото оборотни ведомости на дружеството и предоставените от дружеството хронологични ведомости допълнително приети от съда бел. – моя/ се установява че през 2012г. по сметка 601 и 602 има начислени суми с основание СМР и довършителни работи на сградата в П..Според вещото лице описаните основания за извършените СМР са за извършени ремонтни дейности вътре в апартаментите тъй като на 27.02.2009г. е съставен окончателен докла от строителния надзор на строежа отразяващ,че същият е изпълнен съобразно одобрените проекти и издадено разрешение за строеж.През останалите години след м.февруари 2009г не се установяват начислени разходи за СМР на този обект.

Като продължение,следва да се отбележи:

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

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

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

По силата на чл.113 ал.4 от ДОПК,заповедта за възлагане на ревизия не

подлежи на обжалване отделно от ревизионния акт.

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

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

Следователно законосъобразността на Заповедта за възлагане на ревизия е предмет на съдебният контрол, дължим служебно от съда в съответствие с текста на чл.168 ал.1 АПК.

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

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

Съгласно нормата на чл.12 ал.6 изр.първо ДОПК изглежда е предвидено друго, а именно, че правилата на 7 ал.1 и чл. 8 не се прилагат за органи по приходите или публични изпълнители, определени от изпълнителния директор на Националната агенция за приходите или от оправомощен от него заместник изпълнителен директор. С което е въведено изключение и дерогация на общото правило за местна компетентност съгласно чл.8 от Кодекса.

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

възлагането му със заповед:

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

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

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

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

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

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

По силата на чл.112 ал.2 т.2 ДОПК, регламентираща универсалната компетентност за издаване за заповеди за възлагане на ревизия, ревизията може да се възлага от изпълнителния директор на Националната агенция за приходите или определен от него заместник изпълнителен директор - за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски.

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

По отношение на тази универсална компетентност, текста на чл.112 ал.3 ДОПК

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

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

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

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

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

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

На следващо място:

Контролното производство е възложено чрез ЗВР издадена от началник сектор в ТДНАП – Б., определена от зам.изпълнителния директор на НАП въз основа на Заповед № ЗЦУ-1460/15.08.2022г., за което пък зам.изпълнителният директор на НАП е овластен от изпълнителния директор със Заповед № ЗЦУ-ОПР-9/21.05.2021г. на изпълнителния директор на НАП.

Конкретно в заповед № Заповед № ЗЦУ-ОПР-9/21.05.2021г. на изпълнителния директор на НАП е оправомощен Г. Д. – заместник изпълнителен директор да определя органите по приходите за които не се прилагат правилата на чл.7 ал.1 и чл.8 ДОПК, при необходимост да нарежда служители от една ТД да преминат в друга ТД за

което съответният директор на ТД командирова служителите, да нарежда служителите от една ТД да осъществяват правомощия по отношение на други лица за които съгласно чл.8 ДОПК компетентни са органите на друга ТД, включително и части от работното време без промяна мястото на работа.

От своя страна и като следствие, зам.изпълнителния директор на НАП със Заповед № 3-ЦУ-753/05.05.2022г. е определил органи по приходите за които не се прилагат правилата на чл.7 ал.1 и чл.8 ДОПК, сред които и на Първо място – Г. П., началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП – Б.. А със своя заповед № 1460/15.08.2022г. на основание чл.10 ал.9 ЗНАП е определил служителите, посочени в Заповед № 3ЦУ-1659 от 05.05.2021г. и № 3-ЦУ-753 от 05.05.2022г. да осъществяват данъчно-осигурителен контрол по отношение на лицата посочени в приложение към заповедта за която компетентна дирекция съгласно чл.8 ДОПК е ТД на НАП – С., като контролните производства бъдат възложени от началниците на сектори посочени в заповеди № 3-ЦУ-3287 от 08.11.2021г. и № 3-ЦУ-753 от 05.05.2022г. и определени от директора на ТД на НАП С. със заповеди № РД-01-787/08.11.2021г. и № РД-01-245 от 05.05.2022г., издадени на основание чл.112 ал.2 т.1 ДОПК.

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

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

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

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

По своята същност, делегирането се възприема като възможност, предвидена в закона, временно - за определен случай или период от време, съгласно конкретната

обстановка и преценката на горестоящ административен орган, той да предостави част от правомощията си на някой от подчинените му органи.

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

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

И обратното - за да бъде валидно упражнена компетентност, в хипотеза като наличната, следва по отношение на чл.112 ал.2 т.2 ДОПК да бъде предвидено законово ограничение, аналогично с това по чл.12 ал.6 ДОПК. При липсата на такова нормативно решение обаче, следва да се приеме, че производството е образувано без липса на предпоставки затова, същото не е започнало надлежно, а извършените от органите по приходите процесуални действия са в нарушение на процесуалните правила по ДОПК. В допълнение – по отношение на компетентността по чл.112 ал.2 т.2 от ДОПК не само не е налице ограничение, а останалите разпоредби са ограничени в нейна полза, /арг. ал.3 на чл.112 ДОПК/.

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

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

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

Заповед № 3-ЦУ-1460/15.05.2022г. на заместник - изпълнителният директор на НАП също следва да бъде разглеждана, както в съответствие с правомощието по чл.112 ал.2 т.2 ДОПК, така и самостоятелно, с оглед възможността да обоснове компетентност на възложилото ревизията лице по чл.112 ал.2 т.1 от ДОПК.

По силата на тази заповед, заместник изпълнителният директор на НАП е наредил служителите, посочени в списъка по Заповед 3-ЦУ-753/05.05.2022, да осъществяват производствата по данъчно-осигурителен контрол по отношение на лицата, посочени в приложение към тази заповед, за които компетентна съгласно чл.8 ДОПК е ТД НАП – С.. Контролните производства да бъдат възложени от началниците на сектори посочени в заповед № Заповед № 3-ЦУ-753/05.05.2022 и № 3-ЦУ-3287 от 08.11.2021г., и определени от директора на ТД на НАП С. със заповеди № РД-01-787/08.11.2021г. и № РД-01-245 от 05.05.2022г., на директора на ТД на НАП – С., издадени на основание чл.112 ал.2 т.1 ДОПК.

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

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

В настоящият казус е безспорно, че Г. Д. е служител на ТД на НАП-Б.. По силата на посочената заповед обаче същата се разглежда като служител на ТД на НАП – С.. В тази връзка, следва да се посочи, че възможността един служител в дадена териториална дирекция, да бъде квалифициран като служител на друга, не е чужда на ЗНАП, но същата е възможна само в хипотезата на преминаване в ал.8 на чл.10 от този закон. За да възникне валидно преминаване и като следствие - цялата съвкупност от права и задължения, резултат от осъществяването му, следва да е налице надлежна заповед от изпълнителния директор или определено от него лице, посочваща кои служители от коя в коя ТД на НАП преминават, както и акт на командироване издаден от съответният териториален директор, в съответствие с КТ. Видно от данните по делото, заповедта на директора на ТД на НАП – С. не визираща командироването на определени служители, нито е налице заповед на изпълнителния директор на НАП или определено от него лице, което да нарежда преминаване на служители от една ТД в друга ТД на НАП.

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

Следва да се приеме, че заповедта на заместник - изпълнителния директор на НАП обективира делегация на правомощия, каквато закона/чл.122 ал.2 т.2 ДОПК/ не допуска, като успоредно с това делегацията е по отношение на лица, нямащи

необходимото качество /осъществена е въз основа на несъществуваща законова фикция/. Посочената заповед съдържа невъзникнало условие/валидно определени от директора на ТД на НП – С./, което не позволява и същата да се счита за валиден управомощаващ акт. В този смисъл същата не може да породи компетентност нито в хипотезата на ал.8, нито в хипотезата на ал.9 от ЗНАП.

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

В допълнение следва да се посочи:

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

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

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

Всъщност, както ВАС е посочил в своето Решение № 10234 от 14.11.2022 г. на ВАС по адм. д. № 1592/2022 г., „Материалната компетентност за издаване на ревизионния акт по отношение на органа, който издава заповедта за възлагане на ревизията, произтича по силата на закона - чл. 119, ал. 2 ДОПК, а не по силата на заповедта на териториалния директор по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК. Поради това не намира подкрепа в закона тезата, че този орган има само процесуална компетентност да издаде акта, а да няма материална такава“/ в този смисъл вж. решаващите мотиви на ТР № 5/13.12.2016 г. на ОСС от I и II колегия на ВАС по тълкувателно дело № 10/2016 г. /.

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

Съгласно текста на чл.10 ал.9 ЗНАП: „При необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции изпълнителният директор или оправомощено от него лице може със заповед да нареди служители от една териториална дирекция да осъществяват правомощията си по отношение на лица, за които съгласно правилата на чл. 8 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа.“

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

Успоредно с това:

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

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

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

От своя страна, Съда на Европейския съюз /СЕС/ също е имал възможността да посочил ясно и недвусмислено, че: „... принципът на правна сигурност, следствие от който е принципът на защита на оправданите правни очаквания, изисква правните норми да бъдат ясни, точни и предвидими, що се отнася до техните последици, особено когато те могат да имат неблагоприятни последици за физическите лица и за предприятията (вж. в този смисъл решения *VEMW* и др., C-17/03, EU:C:2005:362, т. 80 и цитираната съдебна практика, *ASM Brescia*, C-347/06, EU:C:2008:416, т. 69 и *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation*, C-362/12, EU:C:2013:834,

т. 44 и много други)“.

Посочената постановка е възпроизвеждана нееднократно в актовете на СЕС, друг пример за което е: „...принципът на правна сигурност, следствие от който е принципът на защита на оправданите правни очаквания, изисква, от една страна, правните норми да бъдат ясни и точни, а от друга страна, прилагането им да е предвидимо за правните субекти, особено когато могат да имат неблагоприятни последици за физическите лица и предприятията. По-специално посоченият принцип изисква дадена правна уредба да позволява на заинтересованите лица да се запознаят с точния обхват на задълженията, които тя им налага, както и да могат да се запознаят по недвусмислен начин със своите права и задължения и да действат съобразно с тях (решение от 15 април 2021 г., *Federazione nazionale delle imprese elettrotecniche ed elettroniche (Anie)* и др., C-798/18 и C-799/18, EU:C:2021:280, т. 41).

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

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

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

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

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

Посоченият извод не се променя от представените по делото доклад до зам.изпълнителния директор на НАП от 01.07.2022г./л.269 от делото/ изготвен от П. Д.-директор на дирекция „Контрол“ относно анализ на промените в дейността на отдел ревизии при ТД на НАП за периода 25.05.2012г-31.05.2022г., докладна записка от 03.11.2021г. на П. Д.-директор на дирекция „Контрол“, както и допълнително представените по делото писмо от 17.04.2024г. на зам.изпълнителния директор на НАП до директора на дирекция ОДОП и доклад от 21.05.2024г. на зам.директор на дирекция „Контрол“ до зам.изпълнителния директор на НАП.

От представените документи обаче ясно се установява, и същите представляват признание в този смисъл,че с използваната конструкция се цели преодоляване на изричната законова компетентност посредством разширяване на местната компетентност, която констатация е в подкрепа на по-горе констатирана нищожност на акта. Успоредно с това – представените предложение и докладна записка не обосновават преминаване на служители от една ТД в друга, както повелява ЗНАП/разгледано по-горе/. В допълнение следва да се посочи,че изложените мотиви в докладната записка относно равномерната натовареност на служителите, тяхното кариерно израстване и повишаване на квалификацията, не са императиви на ДОПК, още по-малко имат естеството на съображения, обосноваващи дерогация на чл. 112 ал.2 ДОПК.

При тази преценка, съобразно текста на чл.160 ал.5 ДОПК,съдът следва да приложи нормата на чл.173 ал.2 от АПК, респ. да изпрати преписката на съответния компетентен орган с указания по прилагането на закона.

При този изход от спора и съобразно чл.161 ал.1 ДОПК жалбоподателят има право на разноски,каквито е заявил своевременно в размер на 900лв/депозит за изготвената СТЕ/ плюс 600лв/депозит по изготвена С..Е/ и 700лв. /депозит по изготвена С./ плюс заплатена държавна такса в размер на 50лв. и адвокатско възнаграждение в размер на 7943.

С оглед възражението на ответника за прекомерност на претенцията съдът е попитал изрично жалбоподателят как е определен размерът на претенцията,като в отговор жалбоподателят е заявил – съгласно договора за правна помощ,като за отправна точка е ползвана Наредбата и преценка за обема работа,съдебните заседания и евентуалните експертизи.

На тази база съдът приема:

С решение от 25 януари,2024г. по дело С-438/22, „Ем акаунт БГ“ ЕООД, ECLI:EU:C:2024:71, Съдът на ЕС постанови,че член 101, параграф 1ДФЕС във връзка с член 4, параграф 3 ДЕС трябва да се тълкува в смисъл, че ако установи, че наредба,

която определя минималните размери на адвокатските възнаграждения и на която е придаден задължителен характер с национална правна уредба, противоречи на посочения член 101, параграф 1, националният съд е длъжен да откаже да приложи тази национална правна уредба по отношение на страната, осъдена да заплати съдебните разноски за адвокатско възнаграждение, включително когато тази страна не е подписала никакъв договор за адвокатски услуги и адвокатско възнаграждение.

Националният съд не следва да се считан обвързан от минимални размер на разноските, изчислени съобразно минимума по Наредба № 1/2004г,предвид антиконкурентна същност на подзаконовия акт. На база на изрично постановеното от СЕС, подобен автоматизъм изключващ свободата на договаряне не обосновава сам по себе си законосъобразност и основателност на една претенция за разноски. В този смисъл съдът следва да откаже да приложи съответните норми на Наредба № 1/2004г.

Следвайки установените критерии за справедливост на възнаграждението през призмата на неговата фактическа и правна сложност, както и наличието на все по-обширна съдебна практика установяваща нищожност на РА, в унисон с която е и процесното решение,съдът приема,че делото не представлява предизвикателство обосноваващо подобен размер на възнаграждението.

Безспорно,по делото са проведени няколко заседания, допуснати са три отделни експертизи и са изслушани и приети заключенията на вещите лица, делото е попълвано допълнително с доказателствен материал и в този смисъл същото може да се приеме като дело с фактическа сложност. Конкретното основание за отмяна на акта обаче е било предмет на анализ и произнасяне от страна на ВАС в редица решения. В тази връзка е налице богата съдебна практика даваща ориентир относно разрешаване на правният спор,поради което не може да се приеме, че отвъд доказателствената дейност делото разкрива каквато и да било сложност.

На тази база съдът счита,че адвокатското възнаграждение следва да бъде редуцирано до 1000лв., към които да се добавят заплатени средства за държавна такса – 50лв. и съдебни експертизи/в общ размер 2200лв/ или общо сумата от 3250лв.

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

РЕШИ:

ПРОГЛАСЯВА НИЩОЖНОСТТА на РА № Р-22220422004191-091-001 от 31.03.2023г., издаден от Г. П., в качеството на орган възложил ревизията и С. Д. - ръководител на ревизията, в частта с която е потвърден с Решение № № 1644/17.11.2023г. на директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С..

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

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на „Евротранс сървис“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], [населено място], [улица] сумата от 3250/три хиляди двеста и петдесет/ лева, съдебно-деловодни разноски.

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

на страните.

Препис от настоящото решение да се изпрати на страните.

Съдия: