

РЕШЕНИЕ

№ 900

гр. София, 09.01.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 49 състав,
в публично заседание на 20.06.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маргарита Йорданова

при участието на секретаря Милена Чунчева, като разгледа дело номер **2430** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба от „Тобо Апартмънтс 2“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], чрез пълномощник, със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет.1, ап.1, срещу РА № Р-22002223002950-091-001/14.11.2023г., издаден от Д. А. И. – орган възложил ревизията и Д. С. С. – ръководител на ревизията, изменен с Решение № 145/31.01.2024г. на директора на Дирекция“ОДОП“ – [населено място], с който на дружеството са определени допълнителни задължения КД по ЗКПО за 2020г. в размер на 10502.81 лв. главница и лихва за забава в размер на 2729.11 лв.

Жалбоподателят в жалбата си, и в писмена молба по делото, чрез процесуалния си представител, излага подробни съображения за незаконосъобразност на РА и сочи, че така установените задължения с него са определени при неправилно прилагане на материалния закон и при съществени нарушения на процесуалните правила. Излага подробни доводи в тази насока. Твърди, че не са налице предпоставките за облагане по реда на чл.122 от ДОПК. Моли оспорваният ревизионен акт да бъде отменен изцяло. Претендира разноска по делото.

Ответникът по жалбата – Директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място], чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата. Моли обжалваният РА да бъде оставен в сила като правилен и законосъобразен. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП – редовно уведомена, не изпраща представител и не изразява становище по същество на жалбата.

Съдът, след преценка на събраните по делото доказателства, намира за установено следното от фактическа страна:

Производството по издаване на обжалвания РА е започнало въз основа на ЗВР № Р- 22022223002950-020-001/17.05.2023г. / л.42- 43 от делото/ издадена от Д. А. И.- на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП – [населено място], за установяване на задължения за КД по ЗКПО за д.п. 2020г., като срока за завършване на ревизията е 3 месеца от датата на връчване на заповедта, връчена на 29.05.2023г. Заповедта е издадена във връзка с Решение № 540/28.04.2023г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място]. Тази ЗВР е изменена със ЗВР № Р- 22022223002950-020-002/25.08.2023г. / л.44-45 от делото/, с която е определен срок за приключване на ревизията до 29.09.2023г. Всички заповеди в хода на производството са издадени от Д. А. И.- на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП – [населено място], оправомощен със Заповед № З-ЦУ-3287/ 08.11.2021 г. на заместник изпълнителния директор на НАП и Заповед №РД-01-787 от 08.11.2021 г. на директора на ТД на НАП С. /л. 26-27 от делото/. Съгласно разпоредбите на чл.117 от ДОПК Ревизионният доклад / РД/ се съставя не по-късно от 14 дни след изтичане на срока на ревизията, който срок е спазен. РД е издаден с № Р-22022223002950-092-001/13.10.2023г./ л.48-68 от делото/. РД е връчен по реда на чл.29, ал.4 от ДОПК на 17.10.2023г. Не е постъпило възражение срещу РД. В срока по чл.119, ал.3 ДОПК е издаден РА № Р-22022223002950-091-001/14.11.2023г. от Д. А. И. – орган възложил ревизията и Д. С. С. – ръководител на ревизията / л.76- 78 от делото/.

Ревизията е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК и е възложена във връзка с Решение №540/28.04.2023 г. на директора на дирекция ОДОП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002223002950-092-001/13.10.2023 г. По реда и в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подадено възражение срещу РД.

Ревизията е приключила с РА №Р-22002223002950-091-001/14.11.2023 г., издаден от Д. А. И., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП П. - орган, възложил ревизията и Д. С. С., на длъжност главен инспектор по приходи при ТД на НАП П. - ръководител на ревизията.

В РД подробно са описани извършените процесуални действия, събраните доказателства и формираните въз основа на тях изводи.

През 2020 г. „ТОБО - АПАРТМЪНТС 2“ ЕООД е завършило строителството на жилищна сграда, находяща се [населено място], [улица], и извършило продажби на обекти от нея. Подало е годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/, с която е декларирало счетоводна и данъчна печалби в размер на 4 186,29 лв. и корпоративен данък 418,63 лв.

Констатирано е, че с Нотариален акт /НА/ №27/25.10.2018 г. И. В. И. и В. П. Г. са учредили право на строеж в полза на „Т. - АПАРТМЪНТС 2“ ЕООД, срещу което дружеството е следвало да прехвърли на учредителите правото на собственост върху ап. №6, гараж №4, ап. №8, ап. №10 и гараж №3 от бъдещата жилищна сграда. През 2020 г. жалбоподателят е осъществил продажби на обекти от сградата. Сделките са документирани с нотариални актове и фактури. В счетоводството си не е отразил приходи по тях, вследствие на което такива не са декларирани с ГДД по чл. 92 от ЗКПО. Данни за продажбите са подробно описани в РД.

На дружеството е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения

от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22002223002950-040-001/6.06.2023 г., с което са изискани документи и обяснения, от значение за определяне на задълженията за корпоративен данък за 2020 г. В отговор са представени част от изисканите документи. След анализ е установено, че „ТОБО - АПАРТМЪНТС 2“ ЕООД не е представило документи, както следва: инвентаризационни описи, документиращи резултати от проведени инвентаризации съгласно чл. 28 от Закона за счетоводството /ЗСч./, въз основа на които да се определят вида и стойността на притежаваните от него активи към 01.01.2020 г. и 31.12.2020 г., в т.ч. стойността на обектите - незавършено строителство и завършени такива; документи, удостоверяващи датата на прехвърляне на собствеността върху обектите - предмет на бартерни сделки с физическите лица, учредили право на строеж в негова полза - приемно-предавателни протоколи /ППП/, решения на едноличния собственик на капитала и др.; документи, удостоверяващи характера на салдото по сметка 499 – Други кредитори към 01.01.2020г. и основанията за записите по дебита на сметката срещу кредитна сметка 411 – Клиенти за 2020 г. – договори, протоколи, споразумения и др.; годишен финансов отчет по ЗСч. за 2020 г.; документите, въз основа на които е отразило в счетоводството си задължения по заеми към трети лица /в т.ч. към собственика на капитала на дружеството/ към 01.01.2020 г. и 31.12.2020 г.; обяснения за основанията, въз основа на които през 2020 г. не е издало фактури към физическите лица - платци на аванси по сделки с имоти, в т.ч. изповядани с НА през 2020 г., и произхода на паричните средства, с които е финансирало дейността си.

Извършен е анализ на оборотните ведомости и регистри на счетоводни сметки 701 Приходи от продажби на продукция, 303 Продукция и гр. 60 Разходи за дейности, представени от жалбоподателя в хода на ревизията и при предходни контролни производства /проверки по спазване на данъчно законодателство, предходната ревизия/, като е установено несъответствие между тях. Констатирано е, че данните от представените при ревизията оборотни ведомости и регистри на счетоводни сметки за приходи, разходи, финансов резултат и продукция за 2020 г. не кореспондират с декларираните от дружеството в годишния отчет за дейността по чл. 92, ал. 4 от ЗКПО и ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2020 г. Информация за установените несъответствия е подробно описана в РД. Направено е заключение, че е изпълнено условието по чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК - „налице са данни за укрити приходи или доходи“.

С Уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК №Р-22002223002950-113-001 от 07.08.2023 г. „ТОБО - АПАРТМЪНТС 2“ ЕООД е информирано, че са установени обстоятелства по чл. 124, ал. 1, т. 2, т. 4 и т. 5 от ДОПК. поради което основата за облагане с корпоративен данък за 2020 г. ще бъде определена по реда на чл. 122 от ДОПК. Определен е 14-дневен срок за представяне на становище и с ИПДПОЗЛ №Р-22002223002950-040-002/07.08.2023 г. е изискана декларация по чл. 124, ал. 3 от ДОПК за 2020 г. Такива не са представени.

С РА основата за облагане с корпоративен данък за 2020 г. е определена по реда на чл. 122 от ДОПК. Извършен е анализ на относимите обстоятелства по чл. 122, ал. 2 от ДОПК, който е подробно описан от стр. 14 до стр. 34 от РД.

Определени са приходи от дейността на жалбоподателя в общ размер на 595 995,27 лв., както следва: 1. Приходи от продажби на недвижими имоти в общ размер на 365 205,25 лв.

През 2020 г. ревизираното дружество е изповядало 4 продажби на недвижими имоти от построената в груб строеж сграда, находяща се [населено място], [улица].

С нотариални актове са документирани продажби на имоти на И. Б. Т. и Ц. Г. П. срещу договорена продажна цена 105 359,00 EUR, с равностойност 206 064,30 лв.; А. К. Л. и Ц. Г. Л. - 93 000,00 лв.; Т. Ю. Г. и М. В. Г. - 120 182,00 лв., И. Г. С. и С. А. С.-С. - 19 000,00 лв. Сделките са платени по банков път.

Дружеството е издало фактури към купувачите, с изключение на И. Г. С. и С. А. С.-С., на стойност по-ниска от договорената цена с НА. Фактурите са отразени в дневника за продажби и в представения при ревизията хронологичен регистър по сметка 701 Приходи от продажби на продукцията. Не е декларирал приходи по фактурите е ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2020 г. „ТОБО - АПАРТМЪНТС 2“ ЕООД не е издало фактура за продажба към И. Г. С. и С. А. С.-С.. Не е отразил данни за нея в представения при ревизията хронологичен регистър по сметка 701 Приходи от продажби на продукцията. Не е декларирал приходи по сделката е ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2020 г.

Данни за вида и площта на продадените обекти, договорената цена е НА, издадените фактури от „ТОБО - АПАРТМЪНТС 2“ ЕООД, плащане по сделките, купувачите и резултатите от извършени насрещни проверки на същите са подробно описани от стр. 18 до стр. стр. 22 на РД. Размерът на реализираните приходи от продажби на имотите е определен, като е прието, че в договорените е нотариалните актове цени е включен ДДС.

2. Приходи от бартерни сделки в общ размер на 182 290,24 лв.

С НА №27/25.10.2018 г. И. В. И. и В. П. Г. са учредили право на строеж в полза на „ТОБО - АПАРТМЪНТС 2“ ЕООД, срещу което дружеството е следвало да прехвърли на лицата правото на собственост върху обекти от бъдещата жилищна сграда. По своята същност сделката представлява замяна на активи, бартер по смисъла на чл. 130 от ЗДДС. С експертна оценка от 23.04.2018 г., изготвена от „Н. Д. ЕКСПЕРТ“ ООД, пазарната оценка на правото на строеж към датата на издаване на нотариалния акт е определена в размер на 129 270,00 лв.

При предходната ревизия е извършена насрещна проверка на И. В. И.. Направени са посещения на адреса по местоживее на лицето за връчване на ИПДПОЗЛ, но не е открито. В проведен телефонен разговор е отказал съдействие на органите по приходите.

През 2018 г. и 2019 г. „ТОБО - АПАРТМЪНТС 2“ ЕООД е издало 3 фактури към В. П. Г. и 4 фактури и 1 кредитно известие към И. В. И., с предмет на доставка „право на строеж“. Сумата на данъчните основи по издадените данъчни документи към всяко от лицата е 64 635,00 лв. Отразени са в счетоводството на дружеството за годината на издаването им по сметка 751 Нефинансови приходи за бъдещи периоди. В сметка 303 Продукция са отразени данни за себестойността на имотите, чието право на собственост е следвало да прехвърли като обезщетение към учредителите на правото на строеж /за И. В. И. в общ размер на 91 980,32 лв., за В. П. Г. - 90 309,92 лв./.

Построената сграда от „ТОБО - АПАРТМЪНТС 2“ ЕООД е въведена в експлоатация на 08.12.2020 г. е Удостоверение за въвеждане в експлоатация на строеж Акт обр. 16/ №1059/08.12.2020 г., издадено от СО „Архитектура и строителство“. Дружеството не е представило документи, удостоверяващи датата на прехвърляне на право на собственост върху обектите от сградата в полза на учредителите на правото на строеж - ППП, решения на едноличния собственик на капитал и др. С РА е прието, че тази дата съвпада с датата на въвеждане на сградата в експлоатация.

Направено е заключение, че през 2020 г. жалбоподателят е получил приходи от

учреденото право на строеж в негова полза през 2018 г. от И. В. И. и В. П. Г. в размер на 129 270,00 лв., тъй като представлява аванс за осъществените доставки на имоти към тях на 08.12.2020 г. Формиран е извод, че разликата между себестойността на имотите и сумата от данъчните основи на издадените фактури към всяко от лицата представлява приход за дружеството. Тя е определена в общ размер на 53 020,24 лв., от които за И. В. И. - 27 345,32 лв. и за В. П. Г. - 25 674,92 лв.

3. Извънредни приходи в размер на 24 102,35 лв.

С пункт 13 на НА №27/25.10.2018 г., В. П. Г. и И. В. И. са поели задължение в 7-дневен срок от изграждане на сградата от „ТОБО - АПАРТМЪНТС 2“ ЕООД до степен на завършеност „груб строеж“ да прехвърлят в негова полза идеални части от правото на собственост върху имота, съответни на обектите и припадащите им се идеални части от общите части на сградата, върху които дружеството е имало учредено право на строеж. В изпълнение на същия, с НА №114 от 18.06.2020 г. са прехвърлили на ревизираното дружество 74,39 идеални части от поземления имот, върху който е построена жилищната сграда. Данъчната оценка на прехвърлените идеални части от имота е 23 153,70 лв. Не е извършено плащане по НА №114/18.06.2020 г. В НА № 27/25.10.2018 г. са посочени данни единствено за пазарната стойност на правото на строеж, която не касае правото на собственост върху земята.

Жалбоподателят е отразил в счетоводството си придобиването на право на собственост върху земята чрез счетоводна статия дебит сметка 201 Земя срещу кредит сметка 498 Други дебитори на стойност 24 102,35 лв. Представил е справка - пълна синтетична хронология от 01.04.2018 г. до 31.12.2021 г., в която за придобиването ѝ са налице записи по отделни партии на сметка 498 Други дебитори - на В. Г. в размер на 12 452,40 лв. и И. И. - 11 676,95 лв. Не е представил документи, удостоверяващи начина на формиране на отчетната стойност на земята.

След справка в базата данни на НАП е констатирано, че нотариус А. Г. - регистрирано лице по ЗДДС е декларирало в дневник продажби фактура № 16923/18.06.2020 г., с получател „ТОБО - АПАРТМЪНТС 2“ ЕООД, с предмет на доставка нотариални услуги, на стойност 371,64 лв. Установено е, че за издаването на НА №114/18.06.2020 г. са платени следните такси: такса за вписване по Закона за държавните такси в размер на 23,20 лв. и такси в размер на 279,70 лв.

Направено е заключение, че с НА №114 от 18.06.2020 г. „ТОБО - АПАРТМЪНТС 2“ ЕООД безвъзмездно, чрез дарение е придобило собственост върху 74,39 идеални части от земята, върху която е построило жилищната сграда, находяща се на [улица], [населено място]. Стойността е определена в еквивалентен размер на отразената в счетоводството му отчетна стойност на същата - 24 102,35 лв. Тя е формирана като сума от данъчната оценка на земята към датата на издаване на НА, вписаните в нотариалния акт такси за изповядване на сделката, стойността на издадената фактура от нотариус А. Г. и сума в размер на 274,11 лв. Посочено е, че съгласно счетоводното законодателство безвъзмездното придобиване на активи представлява извънреден приход.

4. Приходи от продажби на услуги в размер на 24 397,42 лв. и приходи от валутни операции в размер на 0,01 лв.

При ревизията и предходни контролни производства жалбоподателят е представил счетоводни документи, в които по кредита на сметка 703 Приходи от продажби на услуги срещу дебитата на сметка 411 Клиенти е отразил обороти в размер на 24 397,42

лв., а по кредита на сметка 724 Приходи от валутни операции в размер на 0,01 лв. - оборотна ведомост за 2020 г., дневник главна книга за 2020 г., хронологични регистри на счетоводни сметки. По кредита на сметка 703 Приходи от продажби на услуги са осчетоводени приходи по фактура №32/01.10.2020 г., с получател TPS BEOGRAD DOO, в размер на 1 497,83 лв. и по фактура №33/08.12.2020 г., с получател „ЧЕЗ РАЗПРЕДЕЛЕНИЕ БЪЛГАРИЯ“ АД, в размер на 22 899,59 лв. Ревизираното дружество е декларирало приходите в ГДД по чл.92 от ЗКПО за 2020 г. С РА е прието, че те представляват приходи от дейността му за 2020 г.

С РА са формирани разходи за дейността на „ТОБО - АПАРТМЪНТС 2“ ЕООД за 2020 г. в общ размер на 464 864.81 лв.. както следва:

1. Себестойност на продадени имоти в размер на 281 841,82 лв.

Ревизираното дружество е представило хронология на сметка 303 Продукция, с информация за себестойността на всеки обект от построената жилищна сграда. Данни за начално и крайно салда, дебитни и кредитни обороти на сметката са описани на стр. 8 от РД. Въз основа на информацията от сметка 303 Продукция е установена себестойността на продадените имоти от жалбоподателя към И. Б. Т. и Ц. Г. П.; А. К. Л. и Ц. Г. Л.; Т. Ю. Г. и М. В. Г., И. Г. С. и С. А. С.-С., за които с РА са определени приходи от продажби на имоти. Направено е заключение, че те представляват разходи за дейността му.

2. Себестойност на имотите, за които с РА е прието, че жалбоподателят е прехвърлил право на собственост в полза на учредителите на правото на строеж на жилищната сградата на датата на въвеждането ѝ в експлоатация. Данни за себестойността на всеки от обектите са установени въз основа на хронология на сметка 303 Продукция и описани на стр. 30 и стр. 31 от РД. Сумата от тях ще определена в размер на 180 290,24 лв. Формиран е извод, че чрез бартерните сделки с учредителите на правото на строеж ревизираното дружество е реализирало приходи за дейността си, за които следва да бъдат признати съответните им разходи.

3. Финансови разходи в общ размер на 2 732,75 лв.

На 17.02.2020 г. „ТОБО - АПАРТМЪНТС 2“ ЕООД е открило банкова сметка в EUR в „ТИ БИ АЙ БАНКА“ АД. През 2020 г. по сметката са постъпвали плащания и нареждани преводи към трети лица. Жалбоподателят е представил счетоводни документи, в които е отразил обороти по дебита на Сметка 624 Разходи за валутни операции в размер на 112,84 лв. и сметка 629 Други финансови разходи в размер на 2 619,91 лв. - оборотна ведомост за 2020 г., дневник главна книга за 2020 г., хронологични регистри на счетоводни сметки. Декларирал е разходите в годишния отчет за дейността по чл. 92, ал. 4 от ЗКПО и ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2020 г. С РА е прието, че те представляват разходи за дейността му за 2020 г.

Формирана е основа за облагане с корпоративен данък за 2020 г. в размер на 131 130,46 лв. Тя е установена като разлика между определените с РА приходи и разходи от дейността на „ТОБО - АПАРТМЪНТС 2“ ЕООД за 2020 г. Определен е корпоративен данък в размер на 13 113,05 лв., в т.ч. дължим - 12 694,42 лв. и лихви в размер на 3 298,62 лв.

В срока по чл.152 от ДОПК данъчно задълженото лице е обжалвало РА № Р-22002223002950-091-001/14.11.2023г., издаден от издаден от Д. А. И. –

орган възложил ревизията и Д. С. С. – ръководител на ревизията. С Решение № 145/31.01.2024 г. Директора на Дирекция“ОДОП“ – [населено място] е изменил РА като е намалил установения КД за 2020 г. на 10502.81 лв. главница и лихва за забава в размер на 2729.11 лв.

По делото са приети писмени доказателства от ответника /л.146-166 от делото/, както и от жалбоподателя / л.176-226 от делото/.

С оглед установеното от фактическа страна съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена от надлежната страна, в срока по чл.156 от ДОПК и след изчерпване възможността за обжалване по административен ред на РА изменен с Решение № 145/31.01.2024г. на директора на Дирекция на „ОДОП“ – [населено място], поради което същата се явява **ДОПУСТИМА** за разглеждане.

Разгледана по същество жалбата е **ОСНОВАТЕЛНА** по следните съображения:

По валидността на акта:

Съгласно чл. 112, ал. 1 от ДОПК ревизионното производство се образува с издаването на заповедта за възлагането на ревизия. Съгласно разпоредбата на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, РА се издава от органа, възложил ревизията и ръководителя на ревизията. Ръководител на ревизията е този орган по приходите, посочен в заповедта за възлагане (чл. 113, ал. 1, т. 2 от ДОПК), а органът, възложил ревизията, е органът по приходите, на който са делегирани правомощията за това по реда на чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК. В Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по т. д. № 10/2016 г. на ВАС изрично е прието, че "за да е налице валидно издаден ревизионен акт в общата хипотеза на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, последният следва да е издаден съвместно от две лица: 1. от органа, имащ качеството на "възложил ревизията", определен за това с акт на Директора на компетентната териториална Дирекция и 2. от орган по приходите, определен за ръководител на ревизията със заповедта за възлагането на същата. Единият е определен по силата на закона и заповедта на териториалния директор чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, а другият - от първия, въз основа на заповедта за възлагане на ревизия чл. 113, ал. 1, т. 2 от ДОПК. В конкретният случай РА № Р- 22022223002950-091-001/14.11.2023г. от Д. А. И. – орган възложил ревизията, на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП – [населено място] и Д. С. С. – ръководител на ревизията – на длъжност „ гл.инспектор по приходите“ в ТД на НАП – [населено място].

Безспорно е, че горните лица изпълняват функции на органи по приходите в ТД на НАП – [населено място] във времето на провеждане на ревизионното производство. Не е спорно също така, че ревизираното лице към същия момент е с постоянен адрес в [населено място]. На основание чл. 7, ал. 1 от ДОПК "актовете по този кодекс се издават от орган по приходите, съответно от публичен изпълнител, от компетентната териториална дирекция". На основание чл. 8, ал. 1, т. 3 от ДОПК компетентна териториална дирекция на Националната агенция за приходите относно производствата по този кодекс по отношение на ЮЛ е териториалната дирекция на НАП по седалището на местните юридически лица. Следователно компетентни да извършат ревизия на „ТОБО - АПАРТМЪНТС 2“ ЕООД, са органи по приходите от ТД на НАП –

[населено място].

В случая със Заповед № РД-01-787/ 08.11.2021 г. на директора на ТД на НАП С. /л. 26-27 от делото/ и Заповед № З-ЦУ-3287/08.11.2021г. на заместник изпълнителния директор на НАП / л.28- 30 от делото/, на основание заповед № З-ЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. на изпълнителния директор на НАП за делегиране на правомощия по чл. 12, ал. 6 от ДОПК, са дерогирани общите правила за териториална компетентност на органите по приходите. Посочената разпоредба гласи, че "правилата на чл. 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".

Не е представена заповед на зам. изпълнителния директор на НАП, в която да е посочено, че определени със заповед № З-ЦУ-3287/08.11.2021г. на заместник-изпълнителния директор на НАП служители на НАП са компетентни по отношение на включени в приложение към нея данъчно задължени субекти, сред които да е и „ТОБО - АПАРТМЪНТС 2“ ЕООД. В последната цитирана заповед са определени органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК, сред които са Д. А. И. – на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП – [населено място] и Д. С. С. – на длъжност „ гл.инспектор по приходите“ в ТД на НАП – [населено място].Липсва заповед на заместник-изпълнителния директор на НАП контролните производства следва да бъдат възложени от началниците на сектори, посочени в заповед № З-ЦУ-3287/08.11.2021г. на заместник-изпълнителния директор на НАП и определени от директора на ТД на НАП – [населено място] със Заповед № РД-01- 787/ 08.11.2021 г., издадена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК.Съгласно същата- т.1.11, Д. А. И. – на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП – [населено място], е оправомощен с функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК.

Основен принцип при провеждането на ревизионно производство е, че процесуалните действия се извършват от органи по приходите от компетентната териториалната дирекция, в случая по постоянния адрес на физическото лице. Изключенията от това правило са изчерпателно изброени и към тях се пристъпва при наличие на определени предпоставки. В тази връзка в чл. 10, ал. 8 от Закона за НАП е предвидено, че 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 преминат в друга териториална дирекция, за изпълнение на което съответният териториален директор командирова служители от поверената му дирекция при условия и по ред, определени в Кодекса на труда. Настоящият случай не покрива тази хипотеза поради липсата на представени заповеди за командироване на служители от ТД на НАП – П. в ТД на НАП - С.. С изменение на закона, обнародвано в ДВ, бр. 105 от 2020 г., в сила от 01.01.2021 г., е приета нова норма в разпоредбата на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, която предвижда, че 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. Във връзка с последното е предвидено изключението от общите правила за териториална компетентност на приходните органи в чл. 12, ал. 6 от ДОПК. Съгласно нормативната уредба това възлагане на органи от друга /некомпетентна спрямо общите правила/ ТД на НАП могат да сторят единствено изпълнителният директор и заместник-изпълнителните директори на НАП, като упражняващи компетентност по отношение на всички ТД на НАП, по аргумент от нормата на чл. 10, т. 1 и т. 9, вр. с ал. 2 от Закона за НАП. С оглед на гореизложената нормативна уредба и по аргумент от нормата на чл. 112, ал. 2, т. 2 ДОПК изпълнителният директор и заместник-изпълнителните директори на НАП могат да възлагат ревизии, в който случай не се прилагат правилата на чл. 8 от ДОПК (съгласно чл. 112, ал. 3 ДОПК), но нямат правомощия да оправомощават друг орган да стори това, както е сторено в настоящия случай.

С издадената заповед № 3-ЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. / не е представена по делото, но е служебно известна на съда/ на заместник-изпълнителния директор на НАП с функциите по чл. 112, ал. 2, т. 1 е оправомощен директорът на ТД на НАП – С.. На основание чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК органът по приходите, който е оправомощен да възлага ревизии, следва да бъде определен от териториалния директор на компетентната ТД на НАП /ТД на НАП - С. за процесния случай/, който обаче няма материална и териториална компетентност спрямо органи по приходите, които са на длъжност като такива към друга териториална дирекция /в случая ТД на НАП – П. / и съответно не са част от подчинената му ТД на НАП - С.. По аргумент от чл. 11, ал. 1 от Закон за НАП директорът на ТД на НАП няма организационни и управленски правомощия по отношение на служители в различна от поверената му ТД на НАП, които не са му подчинени. В тази връзка по силата на Заповед № РД-01-787/08.11.2021г. на директора на ТД на НАП - С., с която е възложено извършването на процесната ревизия, не е предоставена надлежно компетентност за това на Д. А. И. – на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП – [населено място], тъй като директорът на ТД на НАП - С. не притежава компетентност за предоставяне на такава спрямо органи по приходите от друга териториална дирекция. Същият не е оправомощен и по силата на чл. 112, ал. 2, т. 2 от ДОПК, доколкото такива правомощия са предоставени на изпълнителния директор и на заместник-изпълнителните директори на НАП, без възможност за делегирането им на други органи по приходите. В този смисъл са решения на Върховния административен съд № 26/04.01.2024 г. по адм. д. № 5816/2023 г., № 176/09.01.2024 г. по адм. д. № 6611/2023 г., № 2127/22.02.2024 г. по адм. д. № 6952/2023 г., Решение № 2781 от 07.03.2024 г. по адм. дело № 7024/2023 г. и др.

Отделно от гореизложеното, нормата на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, която е приложена в случая, изисква освен да се определят със заповед на изпълнителния директор на НАП компетентните органи, за които не се прилагат чл. 7 и чл. 8 от ДОПК, също така и да се обоснове причината, която

налага на органи по приходите при ТД на НАП – П. да се възлага извършване на ревизия на дружество със седалище в [населено място]. Такива мотиви изцяло липсват, както в горепосочените заповеди на изпълнителния директор на НАП, така и в издадените в хода на ревизията официални документи, поради което не е спазено изискването на закона да бъде посочена необходимостта, наложила прилагането на изключението на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП. Нормата като изключение от общия принцип следва да се тълкува стриктно, а не разширително, тоест следва да се допуска отклонение от общите правила за компетентност на органите единствено в изключителни случаи и при доказана необходимост от това. В случая липсата на такава обосновка е достатъчна, за да бъде направен извод за неизпълнение от страна на ревизиращия екип на формалното изискване на нормата на чл. 10, ал. 9 от ДОПК за отклоняване от общата териториална компетентност на органите по приходите, визирана в чл. 7 и чл. 8 от ДОПК.

Едва хода на съдебното производство от ответника са представени доклад-анализ и докладна записка от 03.11.2021 г. и от 01.07.2021 г., видно от които причина за оправомощаване на служители от други ТД на НАП, извън компетентната такава се налага с оглед редуциране на натовареността на служителите от ТД на НАП – [населено място]. С тези обаче доказателства не може да се допълнят фактическите основания за издаване на заповедите за оправомощаване на служителите на ТД на НАП – [населено място], издали ЗВР и РА, тъй като същите не са посочени в самите заповеди.

Това води до извод за провеждане на ревизията и издаване на РА от некомпетентни органи. В този смисъл са решения на Върховния административен съд № 4425 от 26.04.2023 г. по адм. д. № 7761/2022 г., № 2947 от 12.03.2024 г. по адм. дело № 8751/2023 г., № 2131 от 22.02.2024 г. по адм. дело № 6767/2023 г. и др. На основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, ред. ДВ, бр. 82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г., ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение. Съгласно приетото с Тълкувателно решение № 5/13.12.2016 г. по тълк. дело № 10/2016 г. на ОСС от Първа и Втора колегия на ВАС, материалната компетентност за издаване на ревизионния акт по отношение на органа, който издава заповедта за възлагане на ревизията, произтича само по силата на закона - чл. 119, ал. 2 ДОПК, а не от заповедта на териториалния директор по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК. Поради това ненадлежното възлагане на ревизия на конкретен орган опорочава изначално материалната му компетентност да издаде РА по това конкретно ревизионно производство.

Липсата както на материална, така и на териториална компетентност, на органа е съществен порок на акта, който води до изначална липса на такъв, т. е. до нищожност. В случая се касае за порок, който не може да бъде отстранен. За наличието му съдът следи служебно независимо от това дали жалбоподателят се е позовал на него. При констатиране на порок, водещ до нищожност на обжалвания акт, тя следва да бъде обявена с решението на съда, тъй като преценката за това е част от предметните предели на съдебната проверка - чл. 172, ал. 2 от АПК.

Основното разграничение на порочните административни актове в правната

теория е разделението им на нищожни и унищожяеми в зависимост от степента на порока, от който е засегнат актът. В административното право, за разлика от гражданското право, липсва конкретна норма, която да регламентира в кои случаи съответният акт е нищожен и в кои случаи е унищожяем. Широко е застъпено в съдебната практика становището, че нищожни са тези административни актове, които поради радикални, основни и тежки пороци, се дисквалифицират като административни актове и въобще като юридически актове и се третират от правото като несъществуващи, поради което изобщо не могат да породят, изменят или погасят права. Съдебната практика приема, че нищожни административни актове са тези, при които са допуснати нарушения на изискванията за компетентност и форма. На основание чл. 168, ал. 2 от АПК, вр. с § 2 от ДР на ДОПК, съдът следи служебно за основанията за нищожност на оспорвания акт, дори да липсва изрично искане за това. Липсата на компетентност у издателя на оспорения РА прави последния нищожен, непораждащ правни последици и предполага обявяването ѝ. Нищожният ревизионен акт не поражда правни последици, което предполага обявяването и, без да се разглежда спора по същество и без да се обсъждат доводите и възраженията на страните.

Съгласно разпоредбата на чл. 160, ал. 5 ДОПК /Нова - Д. В., бр. 105 от 2020 г., в сила от 01.01.2021 г. /, при обявяване на ревизионен акт за нищожен от съда се прилага чл. 173, ал. 2 АПК. В чл. 173, ал. 2 АПК е предвидено, че извън случаите по ал. 1, както и когато актът е нищожен поради некомпетентност или естеството му не позволява решаването на въпроса по същество, съдът изпраща преписката на съответния компетентен административен орган със задължителни указания по тълкуването и прилагането на закона. Визираната разпоредба на чл. 160, ал. 5 ДОПК е процесуална и поради липсата на изрична преходна разпоредба в ДОПК, следва да бъде приложена от деня на влизането ѝ в сила - 01.01.2021 г. спрямо всички висящи спорове. Въз основа на горното административната преписка следва да бъде изпратена на компетентния орган по приходите при ТД на НАП – [населено място], който да съобрази при произнасянето си дадените по-горе указания по тълкуването и прилагането на закона. /Решение № 3411/11.04.2022 г. по адм. дело № 6876/2021 г. на ВАС, Осмо отделение/.

При този изход на спора на жалбоподателя се дължат разноски, които са претендирани в размер на 1450.00 лв., съгласно представен списък на разноските / 50.00 лв. държавна такса за образуване на делото и 1400 лв. адвокатско възнаграждение/. По делото обаче е представено адвокатско пълномощно от 13.02.2024 г. / л.15 от делото/, в което не е посочена какъв е размера на адвокатското възнаграждение, както и дали и по какъв начин същото е заплатено на адвоката. С оглед на горното съдът намира, че следва да присъди на жалбоподателя единствено сумата заплатена за образуване на делото.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 от ДОПК, Административен съд – София - град, Трето отделение, 49 състав

Р Е Ш И:

ОБЯВЯВА **НИЩОЖНОСТТА** **на** **РА** **№**
P-22002223002950-091-001/14.11.2023г., издаден от Д. А. И. – орган възложил ревизията и Д. С. С. – ръководител на ревизията, изменен с Решение № 145/31.01.2024г. на директора на Дирекция“ОДОП“ – [населено място], с който на „Тобо Апартмънтс 2“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], са определени допълнителни задължения КД по ЗКПО за 2020г. в размер на 10502.81 лв. главница и лихва за забава в размер на 2729.11 лв.

ИЗПРАЩА на основание чл. 173, ал. 2 от АПК, вр. чл. 160, ал. 5 от ДОПК, делото като административна преписка на Директора на Териториална дирекция на НАП– [населено място], който следва да съобрази съдържащите се в мотивите на настоящия съдебен акт задължителни указания по тълкуването и прилагането на закона.

ОСЪЖДА Дирекция „ОДОП“ – [населено място], да заплати на „Тобо Апартмънтс 2“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], партер,офис 1, сумата в размер на 50.00 / петдесет / лева, представляваща разноси по делото.

РЕШЕНИЕТО подлежи на касационно обжалване, пред Върховния административен съд, в 14 – дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: