

РЕШЕНИЕ

№ 21380

гр. София, 28.10.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 44 състав,
в публично заседание на 15.10.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Мария Владимирова

при участието на секретаря Албена Илиева, като разгледа дело номер **6431** 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 на „НОВА БИЛД ГРУП“ ЕООД, ЕИК –[ЕИК], подадена чрез управителя С. А. С., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221023003959-091-001 от 30.01.2024 г., издаден от М. Ц. М. - началник сектор, възложил ревизията, и Д. Д. Н. - гл. инспектор по приходите, ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с Решение № 530 от 22.04.2024 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП относно установените на дружеството задължения по ЗДДС за данъчен период м. 12.2020 г. в размер на 54108,51 лв. и лихви в размер на 7454,22 лева.

Жалбоподателят излага подробни съображения относно незаконосъобразността на РА, като издаден в противоречие с материалния закон и допуснати съществени нарушения на процесуалните правила и моли за неговата отмяна.

В съдебно заседание оспорващият, чрез адв. К., поддържа жалбата и моли същата да бъде уважена с присъждане на разноски за държавна такса 50 лв. Подробни аргументи относно незаконосъобразността на РА развива в молба депозирана на 17.09.2024 г.

Ответникът – директор на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП, чрез юрк. К., в съдебно заседание и в писмена защита излага становище за неоснователност на жалбата и моли съда да я остави без уважение, като присъди и юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, не изпраща представител, не изразява становище по жалбата.

Административен съд София - град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, по отделно и в тяхната съвкупност, и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл. 160 от ДОПК, прие за установено следното:

Началото на ревизията е поставено със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221023003959-020-001/06.07.2023. г. /л. 22-23/, връчена по електронен път на 26.07.2023 г. /л. 25/, с която е възложено извършването на ревизия на „НОВА БИЛД ГРУП“ ЕООД за установяване на задължения за данък върху добавената стойност за периодите от 01.04.2018 г. до 31.12.2021 г. и за корпоративен данък по Закона за корпоративно подоходно облагане /ЗКПО/ за данъчни периоди от 2018 г. до 2021 г.

Цитираната заповед е издадена от М. Ц. М. - началник сектор - началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – В., оправомощен със Заповед № 3-ЦУ-869/03.05.2023 г., издадена от заместник изпълнителния директор на НАП /л. 17-19/, № 3-ЦУ-1436/05.07.2023 г. на зам. изпълнителния директор на НАП, заповед № РД - 01-379/04.05.2023 г. на директора на ТД на НАП - С. и № ЗЦУ-ОПР-24/15.06.2023 г. на изпълнителния директор на НАП /л. 15/.

Срокът за извършване на ревизията е удължен със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221023003959-020-002/20.10.2023 г. /л. 26-27/.

За резултатите от извършената ревизия е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22221023003959-092-001/05.01.2024 г., връчен по електронен път на 15.01.2024 г. Срещу РД не е подадено писмено възражение по реда на чл.117, ал. 5 от ДОПК.

Въз основа на съставения ревизионен доклад, органът възложил ревизията - М. Ц. М. - началник сектор, възложил ревизията, и Д. Д. Н. - гл. инспектор по приходите, ръководител на ревизията, на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, са издали РА №Р-22221023003959-091-001/30.01.2024 г. /л. 47-52/. Същият е надлежно връчен на ревизираното лице на 07.02.2024 г. по електронен път (л. 54).

В хода на ревизията с Протокол № Р-22221023003959-П.-001/11.09.2023 г. са присъединени Протокол №П22221022145 789-073-001/03.05.2023 г. и приложените към него доказателства, събрани в хода на проверка за спазване на данъчно-осигурителното законодателство.

С Протокол № 1657800/17.10.2023 г. е документирано посещение в офиса на „СК ТРОНЪ“ ЕООД, обслужващо счетоводно ревизираното дружество, в хода на която е извършена проверка на първичните счетоводни документи на „НОВА БИЛД ГРУП“ ЕООД. Допълнително на 25.10.2023 г. са представени писмени обяснения и счетоводни документи.

В хода на административното производство е установено, че основната стопанска дейност на ДЗЛ е строителство на жилищни и нежилищни сгради. Има наето едно лице по трудови правоотношения; няма регистрирано фискално устройство; разполага с банкова сметка в „УНИКЕРДИТ БУЛБАНК“ АД, като счетоводството е водено съгласно изискванията на Закона за счетоводството /ЗСч./, нарушения не са констатирани.

От фактическа страна е установено, че ДЗЛ е започнало изпълнението на проект за изграждане на жилищна сграда в [населено място],[жк]. УПИ VIII - 1 693, кв. 47, с РЗП от 2 161,05 кв.м. В тази връзка от РЛ са представени предварителен договор за учредяване право на строеж срещу задължение за изграждане на строителен продукт от 03.04.2016 г., сключен между П. В. Л., Д. Й. Л., представлявани от пълномощника

си Й. Д. Л., В. Д. Л. и М. И. Л. - собственици и „НОВА БИЛД ГРУП“ ЕООД - приемател, съгласно който собствениците се задължават да учредят ограничено вещно право на строеж в полза на приемателя върху техен съсобствен недвижим имот - УПИ 1 693 в квартал №47 по плана на [населено място], местност „Студентски град“, като учредителите си запазват и взаимно си учредяват право на строеж, срещу насрещно задължение на приемателя, със свои средства, материали и труд да изгради масивна жилищна сграда съгласно инвестиционен проект, който следва да бъде изготвен в предвидените в договора срокове. Насрещната престация, дължима от приемателя на учредителите е изграждането на отделни самостоятелни обекти в сградата, която ще се изгради въз основа на отстъпеното право на строеж, които самостоятелни обекти всеки един от тях ще получи в дял, изключителна собственост и които обекти ще бъдат индивидуално определени съгласно условията и постигнатите договорки в сключения предварителен договор.

От ДЗЛ е представен нотариален акт за учредяване право на строеж срещу задължение за построяване на сграда № 53/01.03.2018 г., съгласно който в сградата, която ще се построи в посоченото УПИ - седеметажна жилищна сграда - жилища, офиси и ателиета с разгърнатата застроена площ от 2 161.05 кв. м., учредителите си запазват и учредяват правото на строеж на изброените в НА обекти. Всички обекти в сградата, с изключение на обектите на собствениците/учредители, са изключителна собственост на предприемача-строител „НОВА БИЛД ГРУП“ ЕООД. Данъчната оценка на правото на строеж е в размер на 516607,70 лв. съгласно удостоверение за данъчна оценка изх. № [ЕГН]/09.01.2018 г. на СО, Дирекция „Общински приходи“. За получените обекти в жилищната сграда, надхвърлящи по квадратура договореното обезщетение П. Л. и Д. Л. плащат на строителя сума в размер на 30219 евро /за общо 43.17 кв. м./, а В. Л. и М. Л. сума в размер на 12 117 евро /за общо 17,31 кв. м./ За обезпечаване на точното и срочно изпълнение на задълженията на строителя, същият е превел на учредителите като гаранция сума в размер на 50 000,00 евро. След изграждане на сградата и издаване на разрешение за ползване /Акт 16/ учредителите са се задължили да прехвърлят в 14-дневен срок в изключителна собственост на предприемача-строител или на посочени от него лица толкова идеални части от собствеността на урегулирания поземлен имот, колкото принадлежат на обектите, оставащи в изключителна собственост на предприемача-строител и толкова идеални части от урегулиран поземлен имот, които принадлежат към откритите места за паркиране, обозначени с №5/6, №7. №8/9, №20/21, №22/23, № 24/25, №26/27 и №28/29. Учредителите запазват за себе си конкретно посочени места за паркиране.

Представен е договор за възлагане на строителство на обект в груб строеж и довършителни работи от 28.02.2018 г., сключен между „НОВА БИЛД ГРУП“ ЕООД - възложител и „СТРОИТЕЛНА КОМПАНИЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] - изпълнител за изграждане на обекта. Цената за изпълнение на СМР и всички довършителни работи до степен на завършеност за въвеждане на сградата в експлоатация /подробно описани в К./ е в размер на 1947021,72 лева с ДДС. Приложено е споразумение от 23.10.2018 г. за прекратяване на договора между страните със сметка за извършените до момента на прекратяването строителни дейности. Представен е договор за строителство от 05.12.2018 г, сключен между „НОВА БИЛД ГРУП“ ЕООД и „САРИС“ ООД, ЕИК[ЕИК] - изпълнител за изграждане на довършителни работи до етап Акт 15 на обекта, като общата сума на СМР не следва да превишава 800 000,00 лв. с ДДС, съгласно К.. Приложени са ценови оферти. С актове обр. 19 от №1 до № 29 са приети

извършените СМР.

За строителството на сградата е издадено разрешение за строеж № 8/24.01.2018 г., подписан е констативен акт за установяване годността за приемане на строежа от 20.05.2020 г. и сградата е въведена в експлоатация с разрешение за ползване №СТ-05-1058 от 18.12.2020 г.

„НОВА БИЛД ГРУП“ ЕООД е реализирало приходи от продажби на недвижими имоти от построената сграда, като за всяка сделка са издавани фактури, налице са НА за покупко-продажба. Към 31.12.2021 г. са продадени всички апартаменти и ателиета, които са обособени части от сградата.

В РД са описани всички сделки, за които са предоставени фактури. НА, предварителни договори. Сред тях са и документи за продажба на два гаража на Д. Л. и П. Л. за 31 329.27 лв. с ДДС. Издадени са фактури №[ЕГН]/14.08.2020 г. с данъчна основа в размер на 13 038,72 лв. и начислен ДДС 2 607,74 лв., и фактура №[ЕГН]/01.03.2021 г. с данъчна основа в размер на 13 039,01 лв. и начислен ДДС 2 607.80 лв. На В. Л. и М. Л. са продадени два склада за 22 889.08 лв. Издадена е фактура №[ЕГН]/01.03.2021 г. с данъчна основа в размер на 19 074,23 лв. и начислен ДДС 3 814.85 лв.

От дружеството е представена справка, съдържаща данни за застроената площ на продадените имоти, продажната цена, данъчната оценка на имота към датата на продажбата, себестойност на имота и себестойност на кв.м застроена площ. Данните са изложени в табличен вид на стр. 11 - 12 в РД. Себестойността на 1 кв. м. е изчислена в размер на 771.59 лв.

При извършен анализ на декларираните доставки са установени несъответствия между продажната цена на имотите и тяхната себестойност, която е по-висока. Данните са изложени в табличен вид на стр. 18 - 19 в РД. От представена справка за себестойност на изградените обекти и данните от счетоводните регистри на дружеството е установено, че извършените СМР на обектите на учредителите на правото на строеж срещу задължение за построяване на сграда съгласно НА № 53/01.03.2018 г. - П. В. Л. и Д. Й. Л. и В. Д. Л. и М. И. Л., са на стойност, както следва: За П. В. Л. и Д. Й. Л., които стават собственици на апартаменти 15, 16, 21, 24 и 25 със застроена площ общо 363,76 кв.м. - стойността на извършените СМР е в размер на 280 677.95 лв. За извършените услуги по построяване на недвижимите имоти „НОВА БИЛД ГРУП“ ЕООД е издало фактура №[ЕГН]/22.02.2021 г. с получател Д. Л. и предмет на доставката построяване на обекти в сграда съгласно НА № 53 от 01.03.2018 г. и предаване на владение, с данъчна основа в размер на 153 724.66 лв.

За В. Д. Л. и М. И. Л., които стават собственици на апартаменти 3, 4, 5, 10, 11 и 12 със застроена площ общо 309,56 кв. м. - стойността на извършените СМР е в размер на 238 854,50 лв. За извършените услуги по построяване на недвижимите имоти „НОВА БИЛД ГРУП“ ЕООД е издало фактура №[ЕГН] от 22.02.2021 г. с получател В. Л. и предмет на доставка построяване на обекти в сграда съгласно НА № 53 от 01.03.2021 г. и предаване на владение, с данъчна основа в размер на 95265,22 лв.

Органите по приходите са установили, че ДЗЛ е извършило СМР, получени от учредителите на право на строеж, възлизащи на обща стойност 519 532,45 лв., срещу което са издадени фактури на стойност 248 989.88 лв. Сградата е въведена в експлоатация с Удостоверение за въвеждане в експлоатация №СТ-05-1058/18.12.2020 г., поради което са приели, че данъчното събитие по чл. 25, ал. 2 от ЗДДС е настъпило през данъчен период месец декември 2020 г. Тъй като учредяването или

прехвърлянето на право на строеж е облагаема доставка с място на изпълнение на територията на страната съгласно чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, то на основание чл. 86, ал. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 25, ал. 2, чл. 67, ал. 2 и чл. 130 от ЗДДС, ревизиращите са доначислили за м. 12.2020 г. ДДС в размер на 54 108.51 лв. върху данъчна основа от 270 542,57 лева.

РА е оспорен по административен ред с жалба с вх. №53-06-1820/19.02.2024 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-03-9/27.02.2024 г. по регистъра на дирекция ОДОП С..

Ревизираното дружество не оспорва квалифицирането на сделката като „бартер“, но счита, че по арг. от чл. 25, ал. 7 ЗДДС задължението за ДДС във връзка с учреденото право на строеж е относимо за данъчния период, в който е учредено това право с НА през м. 03.2018 г., който е извън обхвата на ревизията. Дружеството сочи, че в РА липсват и мотиви защо точно за м. 12.2020 г. е доначислен данък, във връзка с учреденото право на строеж през м. 03.2018 г.

Възраженията на дружеството са приети за неоснователни и с решение № 530 от 22.04.2024 г. директорът на Д „ОДОП“ – С. е потвърдил данъчния акт в оспорената му част относно установените задължения за ДДС в размер на 54108.51 лв., ведно с лихви за забава – 7454,22 лева.

По делото са представени и приети като доказателства документите, съдържащи се в административната преписка по издаването и обжалването по административен ред на ревизионния акт.

В хода на съдебното производство са представени и приети по делото писмени доказателства, с които се мотивира възлагането и извършването на контролни производства от ТД на НАП, която не е териториално компетентна /л. 103-130/ - доклад рег. № 93-00-2469 от 21.05.2024 г. на Р. О. – зам. директор на дирекция „Контрол“ касаещ преглед на натовареността на органите по приходите за периода от 01.01.2021 г. – 30.04.2024 г.; писмо рег. № М-24-39-75#1 от 17.04.2024 г. на зам. изпълнителния директор на НАП; Писмо рег. № 20–00-70/29.04.2021 г. относно въвеждане на организация за възлагане на производства спрямо лица с компетентна ТД на НАП – С. на органи по приходите при ТД на НАП - Б., ТД на НАП – В., ТД на НАП- В. Т. и ТД на НАП – П.; Докладна записка рег. № 93-002203 от 19.04.2021 г. на Р. О. – зам. директор на дирекция „Контрол“; Докладна записка рег. № 93 – 00–5429 от 03.11.2021 г. до изпълнителния директор на НАП; доклад рег. № 93-00-2957 от 01.07.2022 г. до изпълнителния директор на НАП; .

При така установената фактическа обстановка, Съдът достигна до следните правни изводи:

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевирани доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. За валидността на акта Съдът следи служебно и в тази връзка намира оспорения ревизионен акт за нищожен, съображенията за това са следните:

Оспореният ревизионен акт е издаден като електронен документ, подписан с професионални КУКЕП на неговите издатели и съгласно чл. 3, ал. 2 от ЗЕДЕУУ отговаря на предвидената в закона форма, като в тази връзка са представени доказателства за валиден КУКЕП. Мотивиран е с констатациите, изложени в РД,

който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК е негова неразделна част. Съдържа разпоредителна част в табличен вид с посочени вид, основание и размер на установените задължения. Следователно от формална страна РА е издаден в предвидената от закона писмена форма и има законово изискуемото съдържание. Същият, обаче е издаден от некомпетентни органи по приходите.

В процесния случай РА е издаден от М. Ц. М. - началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – В., възложил ревизията, и Д. Д. Н. - гл. инспектор по приходите в ТД на НАП - В., ръководител на ревизията.

Не е спорно по делото, че към датата на провеждане на ревизията и издаване на ревизионния акт М. М. и Д. Н. са служители в ТД на НАП В.. Не е спорно още, че ревизираното дружество - „НОВА БИЛД ГРУП“ ЕООД, от момента на възлагане на ревизията до нейното приключване с издаване на РА е със седалище и адрес на управление в [населено място].

За доказване на компетентността на издателите на ревизионния акт са представени Заповед № 3ЦУ-ОПР-22 от 22.08.2022 г. /л. 80/, с която на основание чл. 12, ал. 6 от ДОПК и чл. 10, ал. 8 и ал. 9 от ЗНАП изпълнителният директор на НАП е оправомощил З. Г., зам. изпълнителен директор на НАП да определя органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал.1 и чл. 8 от ДОПК. На основание тази заповед е издадена Заповед № 3–ЦУ–869/03.05.2023 г. /л. 17-19/ на зам. изпълнителния директор на НАП, с която са определени органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК, сред които от ТД на НАП - В. са М. М. и Д. Н.. Представено е приложение към заповед № 3–ЦУ–1436/05.07.2023 г. /л. 20-21/, съгласно което за „НОВА БИЛД ГРУП“ ЕООД за компетентната териториална дирекция ТД на НАП - С. е определена териториална дирекция и екип на териториалната дирекция от ТД на НАП - В.. Издадена е Заповед № РД–01–379/04.05.2023 г. /л. 16/ на директора на ТД на НАП - С., с която е разпоредено функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК да се изпълняват от служители /органи по приходите/, за които съгласно Заповед № 3–ЦУ–869/03.05.2023 г. на зам. изпълнителния директор на НАП не се прилагат правилата на чл. 7, ал.1 и чл. 8 от ДОПК. В т. 3 от заповедта е посочен М. Ц. М., издал процесната ЗВР от 06.07.2023 г.

Съгласно разпоредбата на чл. 112 ДОПК ревизионното производство се образува с издаването на ЗВР, като ревизия може да се възлага или от орган по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция /чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК/, или от изпълнителния директор на НАП, съответно от определен от него заместник изпълнителен директор /чл. 112, ал. 2, т. 2 ДОПК/. Д. на правомощия обаче от заместник изпълнителния директор на НАП към орган по приходите от териториална дирекция, която не е териториално компетентна спрямо ревизираното лице противоречи на нормата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК. В съдържанието на цитираната разпоредба не се сочи друго лице, различно от изпълнителния директор или негов заместник да има правомощието да възлага ревизии по отношение на всички лица, независимо в коя териториална дирекция е седалището им, а конкретните органи по приходите в съответната ТД на НАП, компетентни да възложат ревизионно производство се определят от териториалния директор на компетентната териториална дирекция.

Анализът на цитираната разпоредба сочи, че дадените правомощия в чл. 112, ал. 2, т. 2 от ДОПК са изрична компетентност на изпълнителния директор или негов заместник, предвид което те не могат да бъдат предоставяни другиму. Съгласно разпоредбата на 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 юридическите лица е ТД на НАП, където е седалището на юридическите лица. Седалището на дружеството – жалбоподател, както вече се посочи е в [населено място], поради което в случая компетентна е ТД на НАП С.. Основен принцип при провеждането на ревизионно производство е, че процесуалните действия се извършват от органи по приходите от компетентната териториалната дирекция, в случая по седалище на юридическото лице. Изключенията от това правило са изчерпателно изброени и към тях се пристъпва при наличие на определени в закона предпоставки. Предвиденото в нормата на чл. 12, ал. 6, изр. първо от ДОПК изключение от общото правило за определяне на компетентния орган определя, 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“. В тази връзка в чл. 10, ал. 8 от ЗНАП 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. С изменение на закона, обнародвано в ДВ, бр. 105 от 2020 г., в сила от 01.01.2021 г., е приета нова норма - 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 ДОПК компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа. Разпоредбата на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, обаче 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 бъде обоснована причината, която налага на органи по приходите при ТД на НАП П. в случая да се възлага извършване на ревизия на юридическо лице, със седалище в [населено място]. Такива мотиви изцяло липсват, както в горепосочените заповеди на изпълнителния директор на НАП, зам. изпълнителния директор на НАП, така и в издадените в хода на ревизията официални документи, поради което, Съдът счита, че не е спазено изискването на закона да бъде посочена необходимостта, наложила прилагането 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 конкретния случай 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.

Обратен извод не следва от представените пред настоящата инстанция писма и докладни /л. 103-130/. Същите не са цитирани в процесните заповеди и не могат да се приемат за мотиви за тяхното издаване. Обобщено съдържанието на докладните записки и писмата се свежда до анализ на натовареността на контролните отдели на различните териториални дирекции и се предлага неравномерната натовареност да бъде преодоляна като се изключи приложението на чл. 7 и чл. 8 от ДОПК. Анализът на разпоредбата на чл.10, ал. 9 от ЗНАП обаче не води до извод за такава нормативно предвидена възможност. Става въпрос за инцидентно възникнала необходимост, която да бъде преодоляна с временно оправомощаване на лица от друга териториална дирекция. Видно от писмата и докладните записки, представени в хода на съдебното производство, не се касае за инцидентно възникнала необходимост, а за трайна, цялостна организация на дейността, което е в периода от 2021 г. до 2024 г. Следва да се отбележи и че част от доказателствата са изготвени след възлагане на процесната ревизия /06.07.2023 г./. Представено е писмо рег. № М-24-39-75#1/17.04.2024 г. на зам. изпълнителния директор на НАП в отговор на запитване с писмо № М-24-39-75/09.04.2024 г. на директора на дирекция "ОДОП" – С., в което е посочено какво аргументира според приходната администрация необходимостта от въвеждане на подхода за възлагане на контролни производства на данъчнозадължени лица с компетентна териториална дирекция – С. на органи по приходите от друга териториална дирекция, като е посочена Докладна записка № 93-00-2203/19.04.2021 г., одобрена от ИД на НАП. Представена и заповед № 3-ЦУ-1659/05.05.2021 г. /л. 116-118/ и заповед № РД-01-287/10.05.2021 г. /л. 119-120/. С тези доказателства се прави опит за допълване мотивите на процесния ревизионен акт относно неговата валидност. В ТР № 16/31.03.1975 на ОСГК на Върховния съд изрично се приема, че мотивите на административния акт могат да бъдат изложени и отделно от самия акт най-късно до изпращането на жалбата срещу акта на по-горния административен орган, в съобщението до страните по чл. 28, ал. 1 З. (отм.), в препроводителното (съпроводително) писмо или в друг документ към изпратената преписка, ако изхождат от същия административен орган, който е издал акта. Също така тези писмени доказателства представляват вътрешноведомствена кореспонденция, в която се излагат съображения за неравномерна натовареност на служителите от отделните данъчни дирекции по отношение на броя на възложените и приключени ревизии, но няма изводи или данни за невъзможност или затруднена възможност на служителите от по-натоварените дирекции да осъществяват правомощията си съобразно възложената им териториална компетентност. Равномерната натовареност на органите по приходите не може и не следва да съставлява такава

необходимост, че поради постигането ѝ, което е вид организационна цел на администрацията за оптимизиране на дейността ѝ, последица да е нарушаване на основни принципи и начала на данъчния процес, а именно началото на ограничената териториална компетентност на приходните органи, така както е въведено в императивната разпоредба на чл. 8 ДОПК. Изключенията от този принцип следва да се прилагат като строго и лимитативно уредени, например каквато е уредбата по смисъла на чл. 12, ал. 6 ДОПК, или по реда на чл. 112, ал. 2, т. 2, вр. с ал. 3 ДОПК, когато ревизията се възлага от изпълнителния директор или зам. изпълнителен директор на НАП и изрично е предвидено неприлагането на чл. 8 ДОПК. В този смисъл е и решение на ВАС по адм. д. № 3459/2024 г. Подобен подход е в нарушение на чл. 7 и чл. 8 от ДОПК. Представеното писмо № 20-00-70 от 29.04.2021 г. /л. 108-110/ на зам. изпълнителния директор на НАП, адресирано до всички териториални директори, не следва да се кредитира като доказателство, което да обоснове каква точно е необходимостта по чл. 10, ал. 9 от ЗНАП ревизията на конкретното дружество да бъде извършена от друга териториална дирекция, различна от тази по чл. 8 от ДОПК, тъй като то по своята същност е вътрешно ведомствен акт с информативно съдържание, в който се описва каква обща организация ще се създаде за възлагане и осъществяване на контролни производства с цел създаване на по-равномерна натовареност между териториалните дирекции, но не съдържа никакви конкретни аргументи обосноваващи необходимост по смисъла на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП (виж Решение № 4704 от 15.04.2024 г. по адм. дело № 284/2024 г. на ВАС, VIII о.). Не може да се приеме, че упражняването на правомощието по чл. 12, ал. 6 от ДОПК и чл. 10, ал. 9 от ЗНАП е изцяло по преценка за целесъобразност на компетентния за това орган. Неслучайно законодателят е употребил термина "необходимост", а не "преценка", като доказването е необходимо във всички случаи, за да не се стигне до превратно упражняване на власт и игнориране/заобикаляне на императивни правни норми, вкл. за независимост и безпристрастност на органите по приходите. В този смисъл са Решение № 2675 от 06.03.2024 г. по адм. дело № 7618/2023 г. по описа на ВАС, Решение № 2947 от 12.03.204 г. по адм. дело № 8751/2023 г. по описа на ВАС, Решение № 5963 от 15.05.2024 г. по адм. дело № 1518/2024 по описа на ВАС.

Изискването за обосновка на необходимостта от отклонение от общите правила на териториалната компетентност на органите по приходите би било изпълнено, ако въпросният доклад беше посочен в заповедите, с които се оправомощава компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, или поне в заповедта за възлагане на ревизия. Тази необходимост следва да предхожда образуването на ревизионно производство с възлагането му и да бъде конкретна с оглед обстоятелствата, относими към случая. На следващо място, за да се счита за мотивиран такъв акт (изключващ правилата на чл. 8 от ДОПК), то следва той да се позовава на тези конкретни обстоятелства, в случая изложени в доклада, които е следвало да намерят място и в горепосочените заповеди. За пълнота следва да бъде отбелязано, че не са изпълнени предпоставките на чл. 10, ал. 8 от Закона за НАП, в който 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 В. в ТД на НАП С.. Настоящият състав счита също така, че функциите по възлагане на ревизия по реда чл.112 ДОПК са извън обхвата на приложението на чл. 10, ал. 9 ЗНАП, тъй като, както вече се посочи, специалната и императивна разпоредба на чл. 112, ал. 2, т. 2 ДОПК не дава възможност изпълнителният директор и неговите заместници да оправомощават други органи по приходите със своите правомощия по възлагане на ревизия. От друга страна по аргумент от чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК органът по приходите, който е оправомощен да възлага ревизии следва да бъде определен от териториалния директор на 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 В./ и съответно не са част от подчинената му ТД на НАП С. – аргумент и от чл. 11 ЗНАП. В тази връзка по силата на заповед № РД-01-379 от 04.05.2023 г. на директора на ТД на НАП С. не е предоставена надлежно компетентност за възлагане на ревизии на М. Ц. М., тъй като директорът на ТД на НАП С. не притежава компетентност за предоставяне на такава спрямо органи по приходите от друга териториална дирекция. Това води несъмнено до извод за издаване на РА от некомпетентни органи по приходите от ТД на НАП В.. В този смисъл е и практиката на ВАС, а именно: решение по адм.д. № 3731 от 2024 г., решение по адм.д. № 4083 от 2024 г., решение по адм. д. № 2345/2024 г., решение по адм. д. № 4074/2024 г. , решение по адм.д. № 3012/2024 г., решение по адм.д. № 2653/2024 г., решение № 4460/10.04.2024 г. по адм. д. № 11074/2023 г., Решение № 2675/06.03.2024 г. по адм. д. № 7618/2023 г., Решение № 2131/22.02.2024 г. по адм. д. № 6767/2023 г., Решение № 26 от 04.01.2024 г. по адм. д. № 5816/2023 г., VIII отд. на ВАС; Решение № 176 от 09.01.2024 г. по адм. д. № 6611/2023 г., VIII отд. на ВАС; Решение № 4425 от 26.04.2023 г. по адм.д. № 7761/2022 г., VIII отд. на ВАС; Решение № 13222/23.12.2021 г. по адм. д. № 3212/2021 г., I отд. на ВАС; Решение № 463/14.01.2021 г. по адм.д. № 8918/2020 г., I отд. на ВАС; Решение № 1456/03.02.2021 г. по адм. д. № 10482/2020 г., I отд. на ВАС; Решение № 2679/26.02.2021 г. по адм.д. № 11773/2020 г., I отд. на ВАС и Решение № 11678/17.11.2021 г. по адм. д. № 2837/2021 г., VIII отд. на ВАС.

С оглед изложеното жалбата се явява основателна, а ревизионният акт следва да бъде прогласен за нищожен.

Съобразно изхода на спора в полза на жалбоподателя следва да се присъдят разноски в размер на 50 лв. – платена държавна такса за настоящото съдебно производство.

Воден от горното и на основание чл. 160 ДОПК, Административен съд София - град, Трето отделение, 44 състав,

Р Е Ш И:

ОБЯВЯВА ЗА НИЩОЖЕН ревизионен акт № Р-22221023003959-091-001 от 30.01.2024 г., издаден от М. Ц. М. - началник сектор, възложил ревизията, и Д. Д. Н. - гл. инспектор по приходите, ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с Решение № 530 от 22.04.2024 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП относно установените на „НОВА БИЛД ГРУП“ ЕООД, ЕИК –[ЕИК], задължения по ЗДДС за данъчен период м. 12.2020 г. в размер на 54108,51 лв. и лихви в размер на 7454,22 лева.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на „НОВА БИЛД ГРУП“ ЕООД, ЕИК –[ЕИК], разноси по делото в размер на 50 лева /петдесет лева/.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: