

РЕШЕНИЕ

№ 19554

гр. София, 10.10.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 44 състав,
в публично заседание на 17.09.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Мария Владимирова

при участието на секретаря Албена Илиева, като разгледа дело номер **3702** 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 Данъчно-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на „КСАМАР-2010“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], подадена чрез управителя М. О. М., срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22002223002424-091-001 от 11.12.2023 г., издаден от З. Д. В. - орган, възложил ревизията, и В. И. К. - ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с Решение № 296 от 05.03.2024 г. на директора на дирекция „ОДОП“ – София при ЦУ на НАП относно установения с РА резултат за окончателен данък по реда на чл. 38, ал. 3 от ЗДДФЛ за периодите от 01.07.2020 г. до 30.09.2020 г. и от 01.10.2020 г. до 31.12.2020 г., ведно със съответните лихви.

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. И., поддържа жалбата; ангажира писмени доказателства (л. 171-193); моли същата да бъде уважена с присъждане на разноски по представен списък /л. 194/. Подробни аргументи относно незаконосъобразността на РА развива в писмени бележки.

Ответникът – директор на дирекция „ОДОП“ София при ЦУ на НАП, чрез юрк. Т., 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-22002223002424-020-001 от 25.04.2023 г. /л. 31-33/, връчена по електронен път на 02.05.2023 г. /л. 34/, с която е възложено извършването на ревизия на „КСАМАР-2010“ ЕООД за определяне на задължения на дружеството за корпоративен данък за периода от 01.01.2020 г. – 31.12.2020 г., както и данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица за периода от 01.07.2020 г. – 31.12.2020 г.

Цитираната заповед е издадена от З. Д. В. - началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – Пловдив, оправомощена със Заповед №3-ЦУ-753 от 05.05.2022 г., издадена от заместник изпълнителния директор на НАП /л. 24-27/ и Заповед № РД-01-245 от 05.05.2022 г., издадена от директора на ТД на НАП София /л. 28/.

Срокът за извършване на ревизията е удължен със Заповеди за изменение на ЗВР № Р-22002223002424-020-002 от 31.07.2023 г. и ЗИЗВР № Р-22002223002424-020-003 от 29.08.2023 г. /л. 36-43/.

За резултатите от извършената ревизия е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22002223002424-092-001 от 12.10.2023 г., връчен на 18.10.2023 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 - З. Д. В. - началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – Пловдив и ръководителят на ревизията – В. И. К. - гл. инспектор по приходите в ТД на НАП Пловдив, на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, са издали РА № Р-22002223002424-091-001 от 11.12.2023 г. /л. 79-84/. Същият е надлежно връчен на ревизираното лице на 20.12.2023 г. по електронен път (л. 85).

Ревизията е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК. Възложена е в изпълнение на Решение № 461 от 11.04.2023 г. на директора на дирекция „ОДОП“ София.

В хода на новата ревизия от ДЗЛ е представен договор за паричен заем от 17.09.2020 г., съгласно който „КСАМАР-2010“ ЕООД, в качеството на заемодател се задължава да предаде в собственост на заемателя П. Б. Й., действащ като ЕТ „ПЛАМЕН ЙОРДАНОВ 2020“ сумата от 1000000,00 лв. за срок до 30.10.2020 г. по посочената от заемателя банкова сметка с № BG 16IABG74321000506901. На 24.09.2020 г. е преведана сумата от 500 000 лв. и още 500000 лв. на 01.10.2020 г. на адвокат И. А. С. с основание „заем по договор от 17.09.2020г. в полза на ЕТ „ПЛАМЕН ЙОРДАНОВ 2020“.

Предоставеният заем е отразен счетоводно при РЛ през 2021 г. по дебита на сметка 498 „Други дебитори“ и кредита на сметка 5038 „Банкова сметка в лева“.

От банковата сметка на ревизираното лице в „ИНТЕРНЕТЪНЪЛ АСЕТ БАНК“ АД с IBAN [банкова сметка] е установено, че от управителя са внесени на 24.09.2020 г. - 500 550,00 лв. и на 01.10.2020 г. - 500 550,00 лв., с основание захранване на сметката. Взети са 2 счетоводни операция през 2021 г. - дебит сметка 5038 „Банкова сметка в лева“ на кредит сметка 501 „Каса“.

Извършена е насрещна проверка на П. Б. Й., приключила с Протокол №П-22002323141776-141 -001 от 24.08.2023 г. В отговор на връчено ИПДПОЗЛ от

лицето са представени писмени обяснения, пълномощно за правна защита и съдействие, Определение № 6709 от 31.05.2023 г. на Софийски градски съд /СГС/, Протокол № 5727 от 14.06.2023 г. на СГС, Удостоверение с изх. №39269 от 12.12.2022 г. на Софийска районна прокуратура, пълномощно за упълномощаване на адвокат, съобщение за спиране на Изпълнително дело № 20229270401208 и присъединеното към него Изпълнително дело №20229270401207, образувани по молба на вискателя „КСАМАР-2010“ ЕООД, разпореждане от 23.06.2023 г. от С. Л., частен съдебен изпълнител /ЧСИ/ за спиране на изпълнителното производство по изпълнително дело № 20229270401208 и присъединеното към него изпълнително дело № 20229270401207, заключение на съдебно - графологична експертиза от 17.02.2023 г. на вещо лице Г. Х. Т., Възражение по чл. 423 от Гражданския процесуален кодекс /ГПК/ с вх. № 23005553 от П. Б. Й. относно издадена заповед за изпълнение и изпълнителен лист, възражение по чл. 423 от ГПК с вх. №160261 от П. Б. Й. относно издадена заповед за изпълнение и изпълнителен лист.

В писмено обяснение П. Б. Й. заявява, че не е сключвал никога договори за заем, не е получавал парични средства и не имал каквито и да било взаимоотношения с „КСАМАР-2010“ ЕООД или с лице, което го представлява, не е регистрирал ЕТ „ПЛАМЕН ЙОРДАНОВ 2020“ и не му е известен адресът, на който е регистриран ЕТ. Предприел е необходимите действия за заличаване на мнимия едноличен търговец в Агенцията по вписванията. При проверка в СРС установява, че през 2020 г. и 2021 г. срещу ЕТ са водени шест частни /заповедни/ граждански дела от ревизираното дружество с искане за издаване на заповед за незабавно изпълнение въз основа на записи на заповед и за издаване на изпълнителни листове. По две от тези дела са издадени заповеди за незабавно изпълнение и изпълнителни листове. Към заявленията по тези две дела са приложени записи на заповед за по 500 000,00 лв., съответно от 24.09.2020 г. и 01.10.2020 г., които не е подписвал и не е знаел за съществуването им. Пред съда е предявяван и трети запис на заповед с идентично съдържание и за същата сума, но от 17.09.2020 г.

Установено е след приемане на съдебно-графологична експертиза, че поканите за доброволно изпълнение не са подписани от лицето, поради което заповедите за изпълнение не са влезли в сила, а изпълнението следва да бъде спряно.

Органите по приходите са отбелязали, че представените от П. Б. Й. документи в подкрепа на неговите твърдения, категорично обосновават обстоятелствата, установени в хода на производството, че на ЕТ „ПЛАМЕН ЙОРДАНОВ 2020“ ЕООД не са предоставени суми на заем.

Издадено е Удостоверение от Софийска районна прокуратура до адв. В. до адв. Д., в качеството на адвокат на П. Б. Й., с което лицето е уведомено за образувано досъдебно производство, свързано със съставени неистински документи, а именно Заявление № 2020090154535 по описа на Агенция по вписванията и два „записа на заповед“, на които е придаден вид, че са подписани от П. Б. Й.. Записите на заповед са представени пред Софийски районен съд - гражданско отделение, за да се докаже, че съществува правно отношение между П. Б. Й., действащ като ЕТ „ПЛАМЕН ЙОРДАНОВ 2020“ и „КСАМАР-2010“ ЕООД. Посочено е, че към настоящия момент няма привлечено в качеството на обвиняем лице и разследването по досъдебното производство не е приключило.

Извършена е насрещна проверка на И. А. С., за резултатите от която е съставен Протокол №П-22000123141782-141-001 от 13.09.2023 г. На лицето е връчено

ИПДПОЗЛ №Р-22000123141782-040-001 от 17.07.2023 г., в отговор на което са представени договор от 07.09.2020 г., сключен между П. Б. Й. и адвокат И. А. С. за предоставяне на правни услуги, пълномощно от П. Б. Й. за получаване на суми по договор за заем, сключен между „КСАМАР-2010“ ЕООД и П. Б. Й., разписки от 01.10.2020 г. и 24.09.2020 г. за предадени от И. А. С. на П. Б. Й. суми в размер от 500 000.00 лв., нареждане разписка от 01.10.2020 г. и от 24.09.2020 г., договор за паричен заем между „КСАМАР-2010“ ЕООД и П. Б. Й.. Отбелязано е, че всички представени документи са копия. Връчено е второ ИПДПОЗЛ, с което са изискани оригинали на документите и писмени обяснения за точното място на предаване на сумите по договора за заем, които не са представени.

След анализ на събраните доказателства е обоснован извод, че сумата в размер на 1000000 лв. е получена от М. О. М., като е налице хипотезата за скрито разпределение на печалбата.

Ревизираното дружество е представило Заповед № 2 от 31.12.2020 г., с която е възложена инвентаризация на паричните средства в касата на дружеството към 31.12.2020 г. Съставен е акт /протокол/ за касова наличност от 31.12.2020 г., с който е установена наличност в размер на 115 465,55 лв. По счетоводни данни към 31.12.2020 г. дружеството разполага с касова наличност в размер на 252 006,00 лв. /дебитно салдо на сметка 501 „Каса“/. Разликата в размер на 136 540,45 лв. е приета за скрито разпределение на печалбата под формата на изваждане на парични средства от касата на дружеството.

Съгласно чл. 38, ал. 3 от ЗДДФЛ окончателният данък за доходите от дивиденди под формата на скрито разпределение на печалбата се определя върху brutния размер на сумите представляващи скрито разпределение на печалбата. Съобразно чл. 65, ал. 3 от ЗДДФЛ данъкът по чл. 46 за доходите по чл. 38, ал. 3 се удържа и внася от предприятието - платец на дохода, в срок до края на месеца, следващ тримесечието, през което е извършено скритото разпределение на печалбата.

„КСАМАР-2010“ ЕООД дължи окончателен данък в размер 5 на сто върху сумата от 1000000 лева /500000 лева платени на 24.09.2020 г. и 500000 лева платени на 01.10.2020 г./ и върху сумата от 136 540,45 лв. - липса на касата към 31.12.2020 г.

На основание чл. 46, ал. 3 от ЗДДФЛ във връзка с чл. 38, ал. 3 от ЗДДФЛ „КСАМАР-2010 ЕООД“ органите по приходите са начислили на ревизираното лице задължения за окончателен данък за доходи от дивиденди за трето тримесечие на 2020 г. в размер на 25 000 лв. /500 000,00 x 5%/ и за четвърто тримесечие на 2020 г. в размер на 31827,02 лв. /635 640,45 x 5%/.

С РА са установени задължения и по ЗКПО за 2020 г., ведно със съответните лихви.

РА е оспорен по административен ред, като с решение № 296 от 05.03.2024 г. директорът на Д „ОДОП“ – София е отменил данъчния акт в частта по ЗКПО и е потвърдил същия в частта касаеща установените задължения по ЗДДФЛ.

Решаващият административен орган е приел, че законосъобразно органите по приходите са начислили окончателен данък за доходи от дивиденди по реда на чл. 38, ал. 3 от ЗДДФЛ в размер на 50 000,00 лв. върху сумата 1000000,00 лв. , респ. правилно са приели, че сумата от 136 540,45 лв. е изплатена и/или получена от едноличния собственик на капитала, т.е. налице е скрито разпределение на печалбата по смисъла на §1, т. 5, б. „в“ от ДР на ЗДДФЛ, във връзка с което е начислен данък по реда на чл. 38, ал. 3 от ЗДДФЛ, с определената с чл. 46, ал. 3 от ЗДДФЛ ставка в размер на 5%.

Този резултат е обоснован с липсата на представени доказателства от страна на РЛ за осъществени действия на разпореждане от дружеството с липсващите средства. Несъответствието между отразените в счетоводството налични парични средства и установените фактически наличности води до извода, че финансовите отчети на дружеството не отразяват вярно и честно имущественото и финансовото му състояние.

Отбелязано е също така, че М. О. М. е единствен собственик на капитала и управител на дружеството, поради което твърдението, че не е доказано от кого са получени паричните средства е необосновано. Поради тези обстоятелства и липсата на доказателства, че сумата в размер на 136 540,45 лв. е свързана с осъществени от дружеството разходи, свързани с дейността му, то решаващият орган е приел за правилни изводите на ревизиращите, че в случая е налице изплатен дивидент под формата на скрито разпределение на печалбата през четвъртото тримесечие на 2020 г. и подлежи на облагане като доход по чл. 38, ал. 3 от ЗДДФЛ с данъчна ставка от 5 % по чл. 46, ал. 3 ЗДДФЛ, като задължен за внасянето му е платещият на дохода „Ксамар -2010“ ЕООД.

По изложените по-горе съображения директорът на Д „ОДОП“ – София е потвърдил установения с РА резултат за окончателен данък по реда на чл. 38, ал. 3 от ЗДДФЛ за периодите от 01.07.2020 г. до 30.09.2020 г. и от 01.10.2020 г. до 31.12.2020 г., ведно със съответните лихви.

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 това число доказателства удостоверяващи притежаването на КЕП от лицата, подписали в съответното длъжностно качество РА, РД, ЗВР и ЗИЗВР, ведно с оптичен носител, на който се съдържат електронните документи и файловете, генерирани при подписването им с квалифициран електронен подпис.

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, която не е териториално компетентна /л. 153-170/ - Писмо изх. № 20-00-70/29.04.2021 г. относно въвеждане на организация за възлагане на производства спрямо лица с компетентна ТД на НАП – София на органи по приходите при ТД на НАП - Бургас, ТД на НАП – В., ТД на НАП- В. Т. и ТД на НАП – Пловдив; 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.

Прието е без оспорване от страните и заключение на ССЕ.

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

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваността на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевиращи 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 З. И. В. - началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – Пловдив, възложил ревизията, и В. И. К. - гл. инспектор по приходите в ТД на НАП - Пловдив, ръководител на ревизията.

Не е спорно по делото, че към датата на провеждане на ревизията и издаване на ревизионния акт Зл. В. и В. К. са служители в ТД на НАП Пловдив. Не е спорно още, че ревизираното дружество - „КСАМАР -2010“ 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 № ЗЦУ-ОПР-9 от 21.05.2021 г. /л. 151/, 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 Г. Д., зам. изпълнителен директор на НАП да определя органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал.1 и чл. 8 от ДОПК. На основание тази заповед е издадена Заповед № 3-ЦУ-753/05.05.2022 г. /л. 24-27/ 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 - Пловдив са З. В. и В. К.. Представено е приложение към заповед № 3-ЦУ-801/24.04.2023 г. /л. 29-30/, съгласно което за „КСАМАР – 2010“ ЕООД за компетентната териториална дирекция ТД на НАП - София е определена териториална дирекция и екип на териториалната дирекция от ТД на НАП - Пловдив. Издадена е Заповед № РД-01-245/05.05.2022 г. /л. 28/ на директора на ТД на НАП - София, 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-753/05.05.2022 г. на зам. изпълнителния директор на НАП не се прилагат правилата на чл. 7, ал.1 и чл. 8 от ДОПК. В т. 12 от заповедта е посочена З. Д. В., издала процесната ЗВР от 25.04.2023 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 София. 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 Пловдив 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. 153-170/. 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 2022 г., а процесната ревизия е възложена със ЗВР от 25.04.2023 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. 153-155/ 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.

Представеният по делото доклад /л. 156 – 164/ относно значително

по-високата натовареност на ТД на НАП София спрямо останалите ТД на НАП не е основание за обратния извод. 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 П. в ТД на НАП София. 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 София /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 Пловдив/ и съответно не са част от подчинената му ТД на НАП София – аргумент и от чл. 11 ЗНАП. В тази връзка по силата на заповед № РД-01-245 от 05.05.2022 г. на директора на ТД на НАП София не е предоставена надлежно компетентност за възлагане на ревизии на З. В., тъй като директорът на ТД на НАП София 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 Пловдив. В този смисъл е и практиката на ВАС, а именно: решението № 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.

С оглед изхода на спора в полза на жалбоподателя следва да се присъдят разноски в размер на 5750 лева, от които 50 лв. – платена държавна такса, 400 лв. – депозит за вещо лице и 5300 лева – платено в брой адвокатско възнаграждение.

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-22002223002424-091-001 от 11.12.2023 г., издаден от З. Д. В. - орган, възложил ревизията, и В. И. К. - ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с Решение № 296 от 05.03.2024 г. на директора на дирекция „ОДОП“ – София при ЦУ на НАП относно установения на „КСАМАР-2010“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], резултат за окончателен данък по реда на чл. 38, ал. 3 от ЗДДФЛ за периодите от 01.07.2020 г. до 30.09.2020 г. и от 01.10.2020 г. до 31.12.2020 г. в общ размер на 56827,02 лева, ведно със лихви за забава в размер на 18309,70 лева.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на „КСАМАР-2010“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], разноски по делото в размер на 5750 лева /пет хиляди седемстотин и 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: