

РЕШЕНИЕ

№ 7173

гр. София, 22.11.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 3 състав,
в публично заседание на 23.10.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Теодора Милева

при участието на секретаря Мариана Велева, като разгледа дело номер **11746** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156, ал. 1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, във връзка с чл. 145 и следващите от АПК.

Делото е образувано по жалба на Г. С. Г. от [населено място], чрез адв. В. И.-И. - СмаК срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221921005826-091-001/29.07.2022 г. издаден от органи по приходите, потвърден с Решение № 1739/03.12.2022 г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика, при ЦУ на НАП.

От съда се иска РА да бъде отменен, като незаконосъобразен, немотивиран и постановен при неправилно установена фактическа обстановка и приложени законови норми. Излагат се подробни съображения относно отговорността по чл.19, ал.1 от ДОПК. Според оспорващия от установените факти и обстоятелства по ревизионното производство се налага извода, че е налице първата предпоставка от фактическия състав на чл. 19, ал. 1 ДОПК, тъй като в производството е безспорно установено, че към момента, към който са установени публичните задължения на „Махаранис" ЕООД, Г. С. е едноличен собственик и управител на дружеството, но се твърди, че дори и да е налице и вторият елемент от фактическия състав на чл. 19, ал. 1 от ДОПК, то не е налице третият и четвъртият от елементите на фактическия състав на нормата, тъй като липсва констатация по отношение на момента, от който е настъпила невъзможността да бъдат събрани задълженията на дружеството длъжник, както и причинно следствената връзка. Жалбоподателят сочи, че причинно-следствената връзка трябва да е пряка, а невъзможността за събиране да е реална. Последното

според него означава, дружеството - длъжник да е разполагало с необходимото имущество за покриване на цялото или част от задължението и само недобросъвестното поведение на неговия управител да е довело до несъбираемостта. Според Г. в този случай административният орган е изложил противоречиви доводи, защото макар да е посочил доказателства за отсъствието на реална възможност за събиране на вземането, то безспорно е установено в производството, че същият е встъпил в едно свръхзадължняло търговско дружество с прежденатрупани публични задължения и в състояние на свръхзадължнялост като е предприел неуспешен опит да „оздрави“ дружеството и да продължи неговата дейност. Твърди се също, че голяма част от задълженията са натрупани в периода преди жалбоподателят да стане управител на дружеството.

Релевират се и доводи, че фактическият състав на чл. 19, ал. 1 ДОПК включва и установяването от органа на проверката на причинна връзка между това укриване на факти и обстоятелства и невъзможността да бъдат събрани задълженията на дружеството. В случая неправилно е прието от административният орган, според оспорващия, че в хода на ревизията са доказани твърденията, че невъзможността да бъдат събрани установените с РА задължения на „Махаранис“ ЕООД се дължи именно на несвоевременно подадените данни в подадените декларации. За да бъде ангажирана отговорността на управителя по чл. 19, ал. 1 ДОПК е необходимо да е налице пряка причинна връзка между неговите действия и несъбирането на задълженията на представляваното от него юридическо лице, а не хипотетична такава.

Относно отговорността по чл. 19, ал. 2 от ДОПК се твърди, че са неправилни твърденията на приходната администрация, че управителят е укрил ДМА, теглил е суми от банкови сметки на дружеството, които не е възстановил и няма данни как са били разходвани, както и че на каса в дружеството е имало наличност, за която също няма данни как е разходвана. Прави се предположение, че от установените липси се е облагодетелствал управителя, което пък е попречило на НАП да събере вземането си. Излагат се подробни аргументи за неправилност на изводите на НАП.

Моли да се отмени атакуваният ревизионен акт и потвърдителното решение и да се присъдят сторените съдебни и деловодни разноски по настоящото дело.

По време на проведеното заседание по делото, оспорващият не се явява, представлява се от адв. И., която поддържа жалбата на изложените в нея съображения. Излагат се и доводи за обявяване нищожността на ревизионния акт. Представени са допълнителни съображения в писмен вид. Претендират се разноски.

Ответникът по оспорването, в лицето на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място] не се явява. Пълномощникът му юрисконсулт З. оспорва жалбата по аргументи, изложени в решението на Директора на Дирекция „ОДОП”. Претендира се юрисконсултско възнаграждение. Представени са допълнителни съображения в писмен вид.

Административен Съд С. - град, I отделение, 3-ти състав, след преценка на събраните по делото доказателства по отделно и в съвкупност и съобразявайки доводите на страните, приема за установено следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия №Р-22221921005826-020-001/18.10.2021 г., връчена на 25.10.2021 г., издадена от Д. Б. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В., е възложено извършването на ревизия на Г. С. Г. за установяване на отговорност по чл. 19 от ДОПК, в качеството му на управител на „МАХАРАНИС“ ЕООД за задължения на Дружеството за корпоративен данък за

2018 г. и 2019 г., за данък върху доходите на физическите лица от трудови и приравнени на тях правоотношения за периодите от 01.04.2016 г. до 31.12.2019 г., за ДДС за периодите от 01.04.2016 г. до 30.06.2019 г., за осигурителни вноски за осигурител за ДОО, ЗОВ и УПФ за периодите от 01.04.2016 г. до 31.12.2019 г. Ревизията е спряна със Заповед №Р-22221921005826-023-001 /21.01.2022 г. за срок до 21.04.2022 г. и е възобновена със Заповед №Р-22221921005826-143-001/20.04.2022 г. с определен срок за приключването ѝ до 24.04.2022 г. Със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221921005826-020-002/20.04.2022 г. е определен краен срок за приключване на ревизията до 21.06.2022 г. Всички заповеди са издадени от Д. Б. К., оправомощена със Заповеди №З-ЦУ-1659/05.05.2021 г. и №З-ЦУ-3117/18.10.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221921005826-092-001/05.07.2022 г., срещу който е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК, обсъдено в акта и преценено като неоснователно.

Ревизията е приключила с РА №Р-22221921005826-091-001/29.07.2022 г., издаден от Д. Б. К. - орган, възложил ревизията и М. П. Г.- Н. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В. - ръководител на ревизията. Актът е връчен на 05.08.2022 г. по електронен път.

С РА на основание чл. 19, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК е ангажирана отговорност на Г. С. Г. в качеството му на управител на „МАХАРАНИС“ ЕООД за задължения на дружеството общо в размер на 220 806,78 лв., в т.ч. за данък върху доходите на физическите лица от трудови правоотношения в размер на 17 641,97 лв. и лихви в размер на 7 176,62 лв. за периодите от м. 10.2017 г. до м. 12.2018 г. и за м. 11 им. 12.2019 г.; корпоративен данък за 2018 г. в размер на 7 404,29 лв. и лихви в размер на 2 924,09 лв., ДДС за периодите от м. 10.2017 г. до м. 06.2018 г. и от м. 12.2018 г. до м. 06.2019 г. в размер на 88 381,92 лв. и лихви 36 629,72 лв.; осигурителни вноски за периодите от м. 10.2017 г. до м. 12.2019 г.; за ДОО в размер на 26 277,01 лв. и лихви 10 142,93 лв.; за здравни вноски в размер на 10 751,68 лв. и лихви 4 154,24 лв. и за вноски в УПФ в размер на 6 722,94 лв. и лихви 2 599,37 лв.

Задълженията на дружеството са установени с влязъл в сила Ревизионен акт №Р-22221018008295-091-001/23.07.2019 г. от извършена ревизия за установяване на ДДС за периодите от 03.11.2016 г. до 10.04.2017 г. и от 31.10.2017 г. до 20.06.2018 г.; корпоративен данък за 2017 г.; за данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения и за осигурителни вноски за ДОО, ЗОВ и УПФ за периодите от 01.10.2017 г. до 30.11.2018 г. За останалите задължения и периоди в обхвата на ревизията на Г. С. Г. размерът на дължимите данъци и осигуровки е установен въз основа на подадени декларации от дружеството.

Органите по приходите са приели за доказан фактическия състав за реализиране отговорността на управителя, съгласно чл. 19, ал. 1 от ДОПК, включващ следните елементи:

- субект на отговорността е Г. С. Г., в качеството му на управител на „МАХАРАНИС“ ЕООД за периодите от 06.10.2017 г. до 31.12.2019 г.
- като управител лицето е укрило факти и обстоятелства, които са му били известни и които по закон е било длъжно да обяви пред приходната администрация.

Приели са, че безспорно е установено, че за част от периода от 01.09.2017 г. до 31.12.2019 г. от дружеството, чрез неговия управител, са подавани СД по ЗДДС,

декларации обр. 1, обр. 6 и ГДД по ЗКПО, с които са декларирани дължимите данъци и ЗОВ, но същите не са внесени. За периодите от 01.09.2017 г. до 31.12.2017 г. не са подадени декларации обр. 6. За периодите от 01.11.2017 г. до 20.06.2018 г. не са подадени в срок СД по ЗДДС, а същите са подадени едва през м. 05.2019 г. и м. 06.2019 г., когато на „МАХАРАНИС“ ЕООД вече е било образувано и проведено ревизионно производство. В тази връзка е посочено, че неподаването и/или по-късното подаване на декларации след започнало ревизионно производство, разликата между действително дължимите публични задължения и декларираните от лицето, представлява укриване на факти и обстоятелства по смисъла на чл. 19, ал 1 от ДОПК, които имат за последица невнасянето на данъци и осигурителни вноски.

Прието е също, че декларирането на задължения и неплащането им, както и недекларирането на задължения представлява недобросъвестно търговско поведение от страна ревизираното лице. Изтъкнато е, че недобросъвестно търговско поведение, изразяващо се в деклариране на задължения и неплащането им се проявява при управлението и на други дружества, в които Г. С. с представляващ. Направен е извод, че е налице причинно-следствена връзка между умишлените недобросъвестни действия на Г. С. Г. и последиците от тях, а именно невъзможност за събиране задълженията на управляваното от него дружество. Обстоятелството, че не са подадени декларации, както и подаването им много след законово регламентирания срок, при всички случаи лишава приходната администрация от възможността да узнае за наличието на задължение, още повече, е посочено, че съгласно чл. 105 от ДОПК, чрез декларациите се установяват макар и само предварително задължения.

Твърди се, че именно управителя е следвало да създаде необходимата организация и да следи за своевременното подаване на съответните декларации за дейността на дружеството.

В резултат на извършения анализ на оборотните ведомости на дружеството за процесните периоди е констатирано, че дружеството е разполагало със средства, с които да заплати дължимите задължения за данъци и осигуровки, но вследствие на проявена недобросъвестност на управителя плащания към бюджета не са направени. Прието е за доказана и невъзможността за събиране на публичните задължения от дружеството, въпреки предприетите действия на публичния изпълнител.

Органите по приходите са посочили, че са налице и предпоставките за ангажиране на отговорност и по чл. 19, ал. 2 от ДОПК - намаляване на имуществото на задълженото лице, в резултат на което не са погасени задълженията за данъци и осигурителни вноски.

Ревизиращите органи са приели, че след като управителят е изтеглил от банковите сметки на дружеството парични средства в размер на 8 984,00 лв., които не са отразени в първичните счетоводни документи и не става ясно за какво са били използвани, то може да се направи извод, че тези средства остават в полза на управителя, т.е. изплатени са на едноличния собственик на капитала, поради което представляват скрито разпределение на печалбата по смисъла на § 1 ,т. 5 от ДР на ДОПК. Изплащането на тези средства води до намаляване ликвидността на дружеството и имуществото му.

Издаденият РА е оспорен от жалбоподателя и с Решение №1739/03.11.2022 на Директора на дирекция ОДОП С. НАП е потвърден.

С оглед изясняване на спора от фактическа страна е допусната съдебно – счетоводна експертиза, приета като доказателство по делото. От същата се

установява, че тегленията от банковите сметки на дружеството на 16.07.2018 г. и 01.08.2018 г. кореспондират по размер с извършените плащания. Относно ДМА е посочено, са закупени през 2016 г. и са в размер на 7 837,28 лева. Същите са заприходени по дебита на счетоводна сметка 206 „Стопански инвентар“ с дата на посочените в експертната фактури и според вещото лице е следвало да бъдат начислени А.О. в размер на 7 837,28 лева към датата на РА. Според експерта климатичната инсталация е правилно заведена като ДМА по дебита на счетоводна сметка 206. Паркетът е следвало да бъде осчетоводен по дебита на сметка 601 „разходи за материал“, поради ниската му стойност.

По делото са събрани допълнителни писмени доказателства, от една страна установяващи бракуване на ДМА, а от друга страна установяващи обстоятелството, че е налице образувано наказателно производство срещу служители от системата на МВР, които са събирали месечен данък „спокойствие“ от жалбоподателя.

По искане на оспорващия, по делото като свидетел е разпитан К. К. Т., който е бил служител на дружеството от 2018 г. до 2019 г., като е работил в обект „наржиле бар“, намиращ се на [улица]. Същият в свободен разказ обяснява на съда за дейността на дружеството и че през лятото на 2019 г. са започнали проблемите с наемодателя. Барът е работил до края на месец август, като тогава наемодателят ги е изгонил. Всичкото оборудване е останало в заведението, тъй като собственика на имота го е заключил. Свидетелят потвърждава, че са имали проблеми с полицията и Г. е плащал на един полицай „такса спокойствие“.

С оглед установеното от фактическа страна Съдът формира следните правни изводи:

Жалбата е подадена срещу годен за обжалване административен акт, от процесуално легитимирано лице и в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, с оглед на което е процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е **ОСНОВАТЕЛНА**.

Преди произнасянето по законосъобразността, съдът следва да изследва налице ли са основанията за прогласяване оспорения РА за нищожен, каквото е твърдението на оспорващия.

Няма спор, че съгласно разпоредбата на чл. 8, ал. 1, т. 3 от ДОПК компетентна териториална дирекция на Националната агенция за приходите относно производствата по този кодекс, освен ако е предвидено друго, е териториалната дирекция по седалището на местните юридически лица или постоянния адрес на физическо лице. В настоящия случай постоянният адрес на жалбоподателя е в [населено място], от което следва, че компетентната териториална дирекция, която следва да извърши ревизията и състави ревизионен акт е ТД на НАП - [населено място].

Няма спор, че съгласно разпоредбата на чл. 10, ал. 8 от ЗНАП при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции изпълнителният директор или оправомощено от него длъжностно лице може 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.

Няма спор и че със ЗИДДОПК (обн. ДВ, бр. 105 от 2020 г., в сила от 01.01.2021 г.) разпоредбата на чл. 10 от ЗНАП е допълнена с ал. 9 и на изпълнителния директор на НАП или изрично оправомощени от него лица са предоставени правомощията да разпореди служители от една териториална дирекция да осъществяват правомощията

си по отношение на лица, за които съгласно правилата на ДОПК компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа.

Т.е., по чл. 10, ал. 8 от ЗНАП необходимостта и командироването са задължителни елементи от фактическия състав за възлагане на конкретни задачи на служители от друга териториална дирекция, различна от компетентната.

Ответната дирекция счита, че компетентността на органите, извършили ревизията, произтича от заповед на изпълнителния директор, издадена на основание чл. 10, ал. 9 от Закона за национална агенция за приходите, според която норма нямамо правна пречка, органи по приходите от дирекция, която не е компетентна дирекция по смисъла на чл. 8 от ДОПК да извършват действия от компетентността на НАП и в този смисъл да извършат процесната ревизия.

Съдът счита, че горната хипотеза се прилага само при необходимост от това. В случая липсват доказателства каква е точно необходимостта, която налага ревизията да бъде извършена от органи по приходите от друга териториална дирекция, различна от тази по чл. 8 от ДОПК.

Предвид горното следва да се приеме, че процесния ревизионен акт се явява издаден в нарушение на чл. 7, ал. 1 от ДОПК, тъй като не е издаден от орган по приходите от компетентната териториална дирекция. Нормата на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, на която се прави позоваване в писмените бележки ответника, е приложима в хипотезата на издаването на акт по смисъла на чл. 7, ал. 1 от ДОПК. Нормата на чл. 10., ал. 9 от ЗНАП дава възможност определени действия в рамките на правомощията на органите по приходите да се извършват от органи по приходите, които не са от тези от компетентната териториална дирекция, от която е проверяваното лице. Но тази норма не дава компетентност на органите от другата териториална дирекция /не тази на лицето, спрямо което се извършват действия/ да издадат актове по смисъла на чл. 7 от ДОПК. Защото в случая са налице извършени отделни действия за определени периоди от време - за части от работното време и без промяна на мястото на работа - такова по чл. 10, ал. 9 от ЗНАП. В случая не сме и в хипотезата на чл. 10, ал. 8 от ЗНАП, при която тези органи по приходите преминават и стават част от компетентната териториална дирекция по смисъла на чл. 8 от ДОПК. Едва с последната хипотеза ще има евентуално придобиване на компетентност по смисъла на чл. 7 от ДОПК в резултат на въпросното преминаване.

На следващо място липсва и второто кумулативно изискване за възникване на териториална компетентност на тези приходни органи по отношение на ревизираното лице, а именно: командироването им в ТД на НАП С.. Командироването за извършване на ревизията съгласно чл. 10, ал. 8 ЗНАП и по реда на КТ следва да обхваща срока на извършване на ревизията и издаването на РД и на РА. От представената по делото

административна преписка не се установява командироване дори за извършване на основни процедурни действия от органите по приходите, а такава не се твърди и от ответната страна. Командироването на работника или служителя за изпълнение на неговите задължения извън мястото на постоянната му работа е регламентирано в разпоредба на чл. 121, ал. 1 КТ. В използвания смисъл следва да се тълкува изискването "да преминат в друга териториална дирекция", поставено в чл. 10, ал. 8 ЗНАП. В тази насока е практиката на ВАС - по адм. дела № 3212/2021, № 8918/2020 г., № 10482/2020 г., № 11773/2020 г., № 2837/2021 г., така и по адм. дела № 2951/2021 г., № 1285/2022 г., № 8692/2020 г., № 4317/2021 г. и други.

Компетентността на административния орган представлява кръга от въпроси от сферата на изпълнителната власт, които той едновременно е овластен и задължен да решава. Административните органи могат да действат само въз основа на закона и в рамките на правомощията си, а актовете и действията, извършени извън тях, са винаги нищожни - не пораждат правни последици. Компетентността на органа е регламентираната такава нормативно. Необходимо е да се има предвид, че на всеки етап от производствата, осъществявани по реда на ДОПК, следва да се спазват правилата за определяне на компетентността на органите по приходите, тъй като актовете и действията, издадени или извършени от некомпетентен орган, водят до недействителност на издадените актове. В този смисъл е и Тълкувателно решение № 2 от 14.05.1991 г. на ОСГК на Върховния съд на Република България.

Данъчните норми следва да бъдат прилагани стриктно. Императивният характер на нормите /както материални, така и процесуални/, които уреждат данъчните правоотношения, изключва възможността те да бъдат прилагани с разширително тълкуване. В случая се касае за официален документ, издаван в строго формално производство, доколкото от компетентността на органа и лицето, назначено да осъществява правомощията на такъв, е обусловена валидността на актовете, които издава в това си качество.

След като съгласно чл. 7, ал. 1 от ДОПК актовете по този кодекс се издават от орган по приходите от компетентната териториална дирекция на Националната агенция за приходите, която по аргумент от чл. 8, ал. 1, т. 1 от ДОПК е териториалната дирекция по постоянния адрес на физическите лица /в настоящия казус - ТД на НАП С./, се налага извод, че в процесния случай приходните органи, извършили ревизията и съставили ревизионния доклад, а единият от тях, като ръководител на ревизията, участвал и в екипа по съставяне на обжалвания ревизионен акт, не се били териториално компетентни да извършат ревизията.

Поради обстоятелството, че е констатиран особено съществен порок на ревизионния акт в обжалваната част, съдът не намира за необходимо да излага мотиви по отношение на неговата материална законосъобразност.

При извода за нищожност на ревизионния акт е дължимо обявяването ѝ. На основание чл. 160, ал. 5 ДОПК вр. чл. 173, ал. 2 АПК преписката следва да бъде изпратена на компетентния орган по приходите при ТД на НАП С..

С оглед изхода на делото на жалбоподателя следва да се присъдят сторените по делото съдебно-деловодни разноски в размер на 10 лева, заплатена ДТ, 10 лева, такса за издаване на съдебно удостоверение и 300 лева, депозит за вещо лице.

С оглед изхода на спора основателна е и претенцията на адвокат В. Х. И.-И. като пълномощник на жалбоподателя Г. Г. за заплащане на адвокатско възнаграждение на основание чл. 38, ал. 2 от Закона за адвокатурата. В приложения по делото договор за правна защита и съдействие от 10.04.2023 г. е вписана уговорка за осъществяване на безплатна правна помощ на основание чл. 38, ал. 1, т. 3, предл. второ от ЗАДв. Правото на адвоката да окаже безплатна адвокатска помощ на близко лице е установено със закон. Когато в съдебното производство насрещната страна дължи разноски, съгласно чл. 38, ал. 2 от Закона за адвокатурата адвокатът, оказал на страната безплатна правна помощ, има право на адвокатско възнаграждение в размер, определен от съда, което възнаграждение се присъжда на адвоката. За да упражни последният това свое право е достатъчно да представи сключен със страната договор за правна защита и съдействие, в който да посочи, че договореното възнаграждение е безплатно на цитираното основание. Посочените предпоставки в случая са налице, поради което ответникът по делото следва да бъде осъден да заплати на адвоката по делото адвокатското възнаграждение в размер на 13 482 лева, определено по реда на чл. 7, ал. 2, т.5 от Наредба № 1/09.07.2014 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Така мотивиран, Административен съд София град, I отделение, 3 състав,

РЕШИ:

ОБЯВЯВА, по жалба на Г. С. Г. от [населено място],
НИЩОЖНОСТТА на Ревизионен акт
№Р-22221921005826-091-001/29.07.2022 г., издаден от Д. Б. К. - орган,

възложил ревизията и М. П. Г.-Н., ръководител на ревизията, потвърден с Решение №1739 от 03.11.2022 г. на директора на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП.

ИЗПРАЩА преписката на орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК при ТД на НАП С. за издаване на нова заповед за възлагане на ревизия при спазване на указанията, дадени с мотивите на настоящото решение.

ОСЪЖДА ТД на НАП С. да заплати на Г. С. Г. ЕГН [ЕГН] от [населено място], [улица], [жилищен адрес] сторените по делото съдебно деловодни разноски в размер на 320 /триста и двадесет/ лева.

ОСЪЖДА ТД на НАП С. да заплати на основание чл. 38, ал. 2 от Закона за адвокатурата на адвокат В. Х. И.-И. личен номер [ЕГН], със служебен адрес в [населено място], [улица], адвокатско възнаграждение в размер на 13 482 /Тринадесет хиляди четирисотин осемдесет и два/ лева.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните чрез връчване на преписи.

СЪДИЯ: