

# РЕШЕНИЕ

№ 5524

гр. София, 05.09.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 60 състав,**  
в публично заседание на 22.06.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Георги Терзиев**

при участието на секретаря Паола Георгиева, като разгледа дело номер **3799** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК).

Производството е образувано по жалба на Д. М. Х., ЕГН: [ЕГН], с адрес: [населено място],[жк], [жилищен адрес] против Ревизионен акт /РА/ № Р-22220222002493-091-001/06.12.2022 г., издаден от М. И. Д. на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място] – орган, възложил ревизията и С. Д. Ц., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП, [населено място] – ръководител на ревизията, в частта изменена и потвърдена с Решение № 219/15.02.2023 г., издадено от Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите.

Жалбоподателката оспорва, РА, с която е ангажирана отговорността и по чл. 19, ал. 2 от ДОПК, в качеството и на управител на „Експерт М-България“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] за задължения на дружеството за вноски за Универсален пенсионен фонд /УПФ/ за данъчни периоди м. Януари 2021 г. и м. Февруари 2021 г. в общ размер на 2 584.06 лв.; за вноски за здравно осигуряване – за осигурители за данъчни периоди м. Януари 2021 г., м. Февруари 2021 г., м. Април 2021 г. и м. Август 2021 г. в общ размер на 7 832.51 лв.; данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения /ДДФЛ/ за данъчни периоди м. Октомври 2020 г., м. Ноември 2020 г., от м. Януари 2021 г. до м. Май 2021 г. и м. Ю. 2021 г. в общ размер на 19 307.49 лв.; вноски за държавно обществено осигуряване /ДОО/ за осигурители от м. Февруари 2021 г. до м.

Май 2021 г. и от м. Ю. 2021 г. в общ размер на 31 556.12 лв.; за корпоративен данък за 2020 г. в общ размер на 7 634.58 лв. и за ДДС за данъчни периоди от м. Октомври 2020 г. до м. Ю. 2021 г. в общ размер на 55 629.23 лв. и лихви 0.00 лв. или общ материален интерес на главницата в размер на 121 959.93 лв. и 0.00 лв. лихви за забава.

В жалбата са изложени твърдения за незаконосъобразност, неправилност и необоснованост на издадения РА. Подробни съображения излага в депозираната жалба. В заключение претендира отмяната на РА в обжалваната част. В съдебно заседание, жалбоподателят редовно уведомен, не се явява, представлява се от адв. И., който моли Съда да отмени оспорения ревизионен акт по изложените в жалбата съображения. Претендира сторените по делото разноски, съгласно представен списък.

Ответният административен орган – Директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С., редовно уведомен се представлява от юрисконсулт Б., която излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, моли Съда да я остави без уважение, като остави в сила оспорения ревизионен акт. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, не изпраща представител.

Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Решението на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ при НАП е връчено на жалбоподателя на 16.02.2023 г. (л.34). Жалбата е подадена до Съда чрез административния орган на 27.02.2021 г., видно от поставения върху същата вх. № 53-04-127/27.02.2023 г. /л.5/, от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна, Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22220222002493-020-001/18.05.2022 г., издадена от М. И. Д. на длъжност Началник на сектор "Ревизии" в ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на ревизия на Д. М. Х., за установяване на отговорността и за задълженията на „Експерт М-България“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] за задължения на дружеството за корпоративен данък за данъчен период от 01.01.2019 г. до 30.12.2020 г.; за задължения за ДДФЛ за данъчен период от 01.02.2020 г. до 31.03.2022 г.; за задължения за ДДС за данъчен период от 01.02.2020 г. до 31.08.2021 г.; за ДОО-осигурители за данъчен период от 01.01.2020 г. до 31.03.2022 г.; за вноски за здравно осигуряване – за осигурители за данъчен период от 01.01.2020 г. до 31.01.2022 г. и за задължения УПФ за данъчен период от 01.02.2020 г. до 31.03.2022 г. ЗВР е връчена по електронен път на ревизираното лице на 25.05.2022 г. /л.56-59/. Със ЗВР е определен срок за извършване на ревизията до 15.06.2018 г.

Със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р-22220222002493-020-002/24.08.2022 г., издадена от М. И. Д. на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място], срокът за извършване на

ревизията е удължен до 17.05.2018 г. ЗИЗВР е връчена по електронен път на 26.08.2022 г. /л.52-55/.

Със ЗИЗВР № Р-22220222002493-020-003/26.09.2022 г., срокът за извършване на ревизията е удължен до 25.10.2022 г. ЗИЗВР е връчена по електронен път на 27.09.2022 г. /л.48-51/.

Със ЗИЗВР № Р-22220222002493-020-004/29.09.2022 г., е увеличен съставът на ревизиращия екип, като в него е включена Е. Р. Г., на длъжност Старши инспектор по приходите в ТД на НАП – [населено място]. ЗИЗВР е връчена по електронен път на 30.09.2022 г. /л.44-47/.

Със ЗИЗВР № Р-22220222002493-020-005/05.10.2022 г., е променен съставът на ревизиращия екип, като от него е изключен Т. Г. Г., на длъжност Главен инспектор по приходите в ТД на НАП – [населено място]. ЗИЗВР е връчена по електронен път /л.41-42/.

ЗВР и Заповедите за изменение на заповедта за възлагане на ревизия са издадени като електронен документ, подписани с професионален КУКЕП от М. И. Д. на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място], оправомощена като орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед № РД-01-245/05.05.2022 г. на Директор на ТД на НАП [населено място], издадена на основание Заповед № З-ЦУ-753/05.05.2022 г. на Заместник-изпълнителен директор на ЦУ на НАП и Заповед № З-ЦУ-845/17.05.2022 г. на Заместник-изпълнителен директор на ЦУ на НАП, с приложение към същата /л.35-40/.

За резултатите от извършената ревизия е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22220222002493-092-001/10.11.2022 г., връчен на ревизираното лице по електронен път на 10.11.2022 г. /л.66-95,П.7,л.1099/. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от страна на ревизираното лице не е подадено писмено възражение срещу съдържащите се в РД констатации и предложение за установяване на задължения.

Ревизионният акт, предмет на настоящето производство, с № Р-22220222002493-091-001/06.12.2022 г. е издаден от М. И. Д. на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място] – орган, възложил ревизията и С. Д. Ц., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП, [населено място] – ръководител на ревизията, връчен е на 06.12.2022 г. /л.96-135,П.7,л.1142/.

С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях. РА съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК. С оспорвания РА на Д. М. Х. е вменена отговорност по чл. 19 от ДОПК, в качеството и на управител на „Експерт М-България“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], за задължения на дружеството в общ размер на 160 075.00 лв. за вноски за УФП за данъчни периоди м. Октомври 2020 г., м. Януари 2021 г. и м. Февруари 2021 г. – 4 248.58 лв.; вноски за здравно осигуряване за осигурителни периоди м. Септември 2020 г., м. Октомври 2020 г., м. Януари 2021 г., м. Февруари 2021 г., м. Април 2021 г. и м. Август 2021 г. – 11 150.85 лв.; ДДФЛ за данъчни периоди от м. Септември 2020 г. до м. Ноември 2020 г., от м. Януари 2021 г. до м. Май 2021 г. и м. Ю. 2021 г. – 21 685.87 лв.; вноски за ДОО - за осигурители за данъчни периоди м. Септември 2020 г., м. Октомври 2020 г., от м. Декември 2020 г. до м. Май 2021 г. и м. Ю. 2021 г. – 44 911.51 лв.; корпоративен данък за 2020 г. - 7 634,58 лв. и за ДДС за данъчни периоди от м. Август 2020 г. до м. Ю. 2021 г. - 70 443,61 лв.

В хода на проведената ревизия са предприети редица процесуални действия, подробно

описани в констативната част на РД/РА. На основание чл. 46 от ДОПК е извършена насрещна проверка на „Експерт М-България“ ЕООД, обективирана в Протокол за извършена насрещна проверка № П-22221022101663-141-001/29.07.2022 г., в хода на която са установени следните факти и обстоятелства:

„Експерт М-България“ ЕООД е вписано в Търговски регистър към Агенция по вписванията на 04.11.2015 г., със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], регистрирано по ДОПК в ТД на НАП. Регистрирано е по ЗДДС на 17.11.2017 г. и е дерегистрирано, считано от 27.08.2021 г. През ревизирания период в дружеството имало 33 лица, назначени на трудови правоотношения.

В хода на проверката от страна на ревизиращите органи са изискани доказателства относно разпореждане с активи на дружеството, разпределени дивиденди, осъществено скрито разпределение на печалбата, счетоводни регистри и движението по банковите сметки. В законоустановения срок от „Експерт М-България“ ЕООД, по електронен път са представени следните документи: оборотни ведомости и главни книги на дружеството за периодите от 2019 г. до 2021 г. и за 2022 г.; хронологични описи на Счетоводни сметки от гр. 50 Парични средства, Счетоводна сметка 425 „Задължения за съучастия“, 426 „Вземания по записани дялови вноски“, извлечения от банковите сметки на дружеството в „Р.“ ЛТ и „Айкарт“ АД, Протокол – решения за разпределен дивидент през 2021 г. и 2022 г., Счетоводна сметка 452 „Разчети за данък печалба“.

В хода на ревизионното производство са извършени процесуални действия, свързани с установяване на имущественото състояние на Д. М. Х., като е констатирано, че същата притежава земя, сграда и апартамент, находящи се в [населено място]. След извършена проверка на данни предоставени от КАТ, е установено, че лицето притежава МПС – „Нисан Джук“, с Рег. [рег.номер на МПС], на стойност 9 500.00 лв.

В хода на ревизията са приобщени Искания за предоставяне на документи и писмени обяснения от трети лица до централите на всички търговски банки, на територията на страната, относно притежавани от лицето парични средства в банкови сметки. В тази връзка на стр. 7 от РД, подробно са изброени банките, в които ревизираното лице притежава сметки. Констатирано е още, че няма вложени вещи в трезори и суми, предоставени на доверително управление, както и няма получавани или нареждани парични средства чрез системи за бързи плащания, с които запитаните банки разполагат и работят. След извършен преглед, ревизиращите органи установяват, че Д. М. Х. не притежава парични средства в големи размери, съгласно представените банкови извлечения.

След извършена проверка в ИС на НАП и представените писмени обяснения е установено, че Д. М. Х. не е предоставяла парични средства на „Експерт М-България“ ЕООД, не е получавала парични заеми от физически и юридически лица, както и че не е получавала банкови кредити.

От извършения анализ на представените от дружеството счетоводни регистри, от страна на ревизиращите органи е установено, че Счетоводна сметка 422 „Подотчетни лица“ е със следните салда, както следва: към 31.12.2019 г. – дебитно салдо – 60 774.34 лв.; към 31.12.2020 г. с дебитно салдо – 100 885.75 лв.; към 31.12.2021 г. – дебитно салдо – 49 811.22 лв.

От представените писмени обяснения, в хода на ревизията, е констатирано, че Д. М. Х., периодично е теглила от банковата сметка на дружеството парични средства, с

част от които е плащала възнаграждения за заплати и разходи за външни услуги. В хода на ревизията не са представени доказателства и първични документи относно размера на извършените плащания, респективно и за размера на остатъка след направените плащания. Установено е още от Главната книга, че разчетите са осчетоводени по Счетоводна сметка „Подотчетни лица“. Прието е, че по този начин по сметката са натрупани суми, с които Д. М. Х. реално е разполагала. Направен е извод, че видно от ОВ това формира задължение на лицето към дружеството.

Установено е още в хода на ревизията, че през 2021 г., в резултат на взети решения на едноличния собственик на капитала на „Експерт М-България“ ЕООД е извършено разпределение на неразпределената печалба, формирана от минали години, общо в размер на 223 171.29 лв., от които са прихванати суми в размер на 79 012.72 лв. /отчетени по Счетоводна сметка 422 „Подотчетни лица“/, съгласно Протокол за прихващане от 16.11.2021 г. Посочено е, че не са представени първични документи от които да е се установи кога точно са възникнали задълженията на Д. М. Х. към „Експерт М-България“ ЕООД, тъй като Счетоводна сметка 422 „Подотчетни лица“ е с начално дебитно салдо към 01.01.2019 г. /преди ревизирания период/ в размер на 66 418.88 лв.

От извършения в хода на ревизията анализ на събраните писмени обяснения и документи, ревизиращите органи са приели за установено, че „Експерт М-България“ ЕООД е действащо предприятие към момента на ревизията, от негова страна редовно е подавана Декларация обр. 1 и обр. 6 за дължими данъци и задължителни осигурителни вноски. В дружеството има действащи трудови договори към датата на издаване на РД.

При извършена проверка на предходно извършени контролни производства на „Експерт М-България“ ЕООД, е установено, че са извършвани множество проверки, както и ревизия, приключила с РА № Р-22221018006353-091-001/11.06.2019 г. за данъчни периоди от 01.01.2019 г. до 31.03.2022 г. Констатирано е, че представяните документи са подписвани от Д. М. Х., в качеството ѝ на управител. Установено е също, от извършена проверка в ТР при АВ, че дружеството е публикувало ГФО за 2020 г. и 2021 г., подписани от нея.

Във връзка с гореизложеното, с издадения РА е прието, че са налице предпоставките на чл. 19, ал. 2 от ДОПК, като недобросъвестността предполага знание за наличието на данъчни и/или осигурителни задължения на дружеството. Знанието за наличие на задължения на „Експерт М-България“ ЕООД от Д. М. Х. е прието, че се потвърждава и от подадените от главния длъжник Годишни данъчни декларации, СД по ЗДДС и осигурителни декларации обр. 1 и 6, включително и получените подписани от нея документи по Изпълнително дело №[ЕИК]/2018 г., приобщени в хода на ревизионното производство. В тази връзка е прието за безспорно, че по отношение на Д. М. Х. са налице всички предпоставки за вменяване на отговорност за задължения на трети лица в хипотезата на чл. 19, ал. 2 от ДОПК, а именно:

На първо място е прието, че Д. М. Х. притежава качеството на орган на управление или на управител на задължено лице по чл. 14, т. 1 и т. 2 от ДОПК към момента, към който са установени публичните задължения: Същата е вписана в ТР при АВ като собственик на капитала и управител на „Експерт М-България“ ЕООД, считано от 30.11.2015 г. Установено е, че към датата на издаване на РА не са извършвани промени по вписване на нов собственик на капитала и управител на дружеството. В ТР са публикувани документи, с които Д. М. Х. има качество на

управител и представляващ дружеството. С Протокол № 1783031/24.10.2022 г. в хода на ревизията са приобщени документи публикувани в ТР на АВ, във връзка с вписването на Д. М. Х., като управител и собственик на капитала, включително и публикувани документи, подписани от нея в качеството ѝ на управител на дружеството. В хода на ревизионното производство от страна на Д. М. Х. са представени писмени обяснения, с които тя е заявила, че счетоводството на дружеството е водено лично от нея, респективно СД по ЗДДС са подавани от нея, с електронен подпис. Декларирано е също така, че единствено тя се е разпореждала с финансовите активи на дружеството, включително с теглените суми от банкови сметки.

Относно наличието на втората предпоставка да е налице поведение, изразяващо се в плащане на дивиденди от имуществото на задълженото лице, от страна органите по приходите е установено следното:

При извършена проверка в ИС „Събиране“ е установено, че към дата 06.12.2022 г. е образувано Изпълнително дело №[ЕИК]/2018 г. за непогасени задължения на „Експерт М-България“ ЕООД в размер на 417 572.37 лв. /337 426.80 лв. – главница и 80 145.57 лв. – лихви/. На стр. 11 от РД са описани обезпечителните мерки, които са наложени на „Експерт М-България“ ЕООД. От страна на ревизиращия екип е установено, че по образуваното Изпълнително дело №[ЕИК]/2018 г., периодично постъпват плащания, които не са достатъчни, за да покрият всички задължения на дружеството, тъй като непогасените задължения са формирани от декларираните месечни СД по ЗДДС, както и декларация обр. 6 за дължими вноски за данъци и задължителни осигурителни вноски. Констатирано е, че към датата на издаване на РА, „Експерт М-България“ ЕООД не разполага със средства в брой и по банкови сметки в размер, достатъчен за погасяване на натрупания дълг, включително и с движимо или недвижимо имущество. На 27.10.2022 г. е извършена инвентаризация на наличните парични средства на дружеството, на основание чл. 215 от ДОПК. В хода на същата са установени са налични 1 466.69 лв., внесени по сметка за принудително изпълнение към ТБ О. на същата дата. Към датата на проверката е представен протокол за бракуване на МПС, върху което е наложен запор.

Констатирано е още, че дружеството притежава фискално устройство, с изтичащ договор на 21.12.2022 г., чрез което генерира обороти и ежеседмично постъпват суми по образуваното изпълнително дело, които са незначителни спрямо общите задължения по същото. В тази връзка, от страна на приходната администрация дългът е категоризиран като несъбираем. Независимо от това, е установено, че през 2021 г. и 2022 г. „Експерт М-България“ ЕООД е взело решение и е разпределило натрупана неразпределена печалба от минали години под форма на дивидент общо в размер на 251 671.29 лв. От тях е изплатен дивидент в брой на управителя – Д. М. Х. общо в размер на 160 075.00 лв., респективно е деклариран данък дивидент с декларация по чл. 55, ал. 1 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/.

След извършена в ТР на АВ проверка е установено, че от страна на „Експерт М-България“ ЕООД не е обявена процедура по несъстоятелност на основание чл. 608 от Търговски закон /ТЗ/. От събраните в хода на ревизията документи по образуваното изпълнително дело, представени от публичния изпълнител, е установено, че „Експерт М-България“ ЕООД не разполага с движимо и недвижимо имущество.

Органите по приходите са констатирани още, че през 2021 г. и 2022 г., от „Експерт М-България“ ЕООД са разпределени дивиденди на управителя Д. М. Х., във

връзка, с което са приобщени документи – протокол – решения /подробно описани на стр. 14-15 от РД/. Изплащането на сумите е документирано от дружеството с документ за изплатен дивидент в полза на Д. М. Х..

От Споразумение за прихващане от 16.11.2021 г., сключено между Д. М. Х. – управител и „Експерт М-България“ ЕООД, е установено, че се прихващат задължения между двете страни. С това споразумение, страните са се съгласили, да се приспадне вземането на „Експерт М-България“ ЕООД от Д. М. Х. в общ размер на 79 012.13 лв. В хода на ревизията не са представени документи относно формираните задължения на Д. М. Х..

Във връзка с гореизложеното, органите по приходите са приели за установено, че Д. М. Х., в качеството си на собственик, е получила дивидент от „Експерт М-България“ ЕООД за период от 04.05.2021 г. до 21.03.2022 г. в размер на 160 075.00 лв. в брой. По отношение на получения дивидент в хода на ревизията са представени счетоводни хронологични справки, от които е установено счетоводното отразяване на изплатените суми от юридическото на физическото лице по дата и размер на изплатения дивидент, независимо от обстоятелството, че към датата на изплащане на сумата, дружеството е формирало задължения в особено големи размери. От страна на „Експерт М-България“ ЕООД е установено, че е деклариран удържан данък върху разпределен дивидент.

Въз основа на горното на Д. М. Х. е вменена отговорност по чл. 19, ал. 2 от ДОПК, в качеството и на управител на „Експерт М-България“ ЕООД, ЕИК: 203768288 за задължения на дружеството в общ размер на 160 075.00 лв., в т. ч. вноски за УПФ за данъчни периоди м. Октомври 2020 г., м. Януари 2021 г. и м. Февруари 2021 г. - 4 248.58 лв.; вноски за здравно осигуряване за осигурители периоди м. Септември 2020 г., м. Октомври 2020 г., м. Януари 2021 г., м. Февруари 2021 г., м. Април 2021 г. и м. Август 2021 г. - 11 150.85 лв., ДДФЛ за данъчни периоди от м. Септември 2020 г. до м. Ноември 2020 г., от м. Януари до м. Май 2021 г. и м. Ю. 2021 г. - 21 685.87 лв., вноски за ДОО - за осигурители за периодите м. Септември 2020 г., м. Октомври 2020 г., от м. Декември 2020 г. до м. Май 2021 г. и м. Ю. 2021 г. - 44 911.51 лв.; корпоративен данък за 2020 г. - 7 634.58 лв. и за ДДС за данъчни периоди от м. Август 2020 г. до м. Ю. 2021 г. - 70 443.61 лв.

Недоволна от издадения и ревизионен акт, жалбоподателката го е оспорила по административен ред и с Решение № 219/15.02.2023 г. на Директор на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, обжалваният РА е както следва:

- отменен в оспорената част на ангажираната отговорност по чл. 19, ал. 2 от ДОПК на Д. М. Х. за задължения на „Експерт М-България“ ЕООД за вноски за УПФ за период м. Октомври 2020 г., вноски за здравно осигуряване - за осигурители за периоди м. Септември 2020 г. и м. Октомври 2020 г., данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения за период м. Септември 2020 г. вноски за ДОО - за осигурители за периодите м. Септември 2020 г., м. Октомври 2020 г. и м. Декември 2020 г., и ДДС за периодите м. Август 2020 г. и м. Септември 2020 г.;

- изменен в оспорената част относно установената с РА отговорност по чл. 19, ал.2 от ДОПК за вноски за УПФ за данъчен период м. Януари 2021 г. от 1 396.80 лв. на 1 111.92 лв.; за вноски за здравно осигуряване – за осигурители за данъчен период м. Януари 2021 г. от 2 292.06 лв. на 1 824.59 лв.; за вноски за ДОО – за осигурители за данъчен период м. Януари 2021 г. от 5 503.32 лв. на 4 380.91 лв. и за ДДС за данъчен период м. Октомври от 7 005.71 лв. на 3 246.15 лв.;

- потвърден в оспорената част на ангажираната отговорност по чл. 19, ал. 2 от ДОПК на Д. М. Х. за задължения на „Експерт М-България“ ЕООД за вноски за УПФ за данъчен период м. Февруари 2021 г., вноски за здравно осигуряване за осигурители за данъчни периоди от м. Февруари 2021 г., м. Април 2021 г. и м. Август

2021 г., за данък върху доходите от трудови и приравнените към тях правоотношения за данъчни периоди м. Октомври 2020 г., м. Ноември 2020 г., от м. Януари 2021 г. до м. Май 2021 г. и от м. Ю. 2021 г., за вноски за ДОО за осигурители за данъчни периоди от м. Февруари 2021 г. до м. Май 2021 г. и м. Ю. 2021 г., за корпоративен данък за данъчен период 2020 г. и ДДС за данъчни периоди от м. Ноември 2020 г. до м. Ю. 2021 г.

Жалбоподателката оспорва РА, потвърден и изменен с решението на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП, а именно: за задължения на дружеството за вноски за Универсален пенсионен фонд /УПФ/ за данъчни периоди м. Януари 2021 г. и м. Февруари 2021 г. в общ размер на 2 584.06 лв.; за вноски за здравно осигуряване – за осигурители за данъчни периоди м. Януари 2021 г., м. Февруари 2021 г., м. Април 2021 г. и м. Август 2021 г. в общ размер на 7 832.51 лв.; данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения /ДДФЛ/ за данъчни периоди м. Октомври 2020 г., м. Ноември 2020 г., от м. Януари 2021 г. до м. Май 2021 г. и м. Ю. 2021 г. в общ размер на 19 307.49 лв.; вноски за държавно обществено осигуряване /ДОО/ за осигурители от м. Февруари 2021 г. до м. Май 2021 г. и от м. Ю. 2021 г. в общ размер на 31 556.12 лв.; за корпоративен данък за 2020 г. в общ размер на 7 634.58 лв. и за ДДС за данъчни периоди от м. Октомври 2020 г. до м. Ю. 2021 г. в общ размер на 55 629.23 лв. и лихви 0.00 лв. или общ материален интерес на главницата в размер на 121 959.93 лв. и 0.00 лв. лихви за забава.

***При така установената фактическа обстановка, Съдът достига 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 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, дори и да не са наведени доводи за неговата нищожност. За валидността на акта Съдът следи служебно и в тази връзка намира оспореният ревизионен акт за нищожен, съображенията за това са следните:

На първо място РА № Р-22220222002493-091-001/06.12.2022 г. е издаден като електронен документ, подписан с професионални КУКЕП, в предвидената от закона писмена форма. Мотивиран е с констатациите, изложени в РД, които 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 некомпетентен административен орган.

В процесния случай, оспореният РА е издаден от М. И. Д. на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място] – орган, възложил ревизията и С. Д. Ц., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП, [населено място] – ръководител на ревизията. Безспорно по делото е, че към датата на провеждане на ревизията и издаване на РА М. И. Д. и С. Д. Ц. са служители на ТД на НАП [населено място]. Не е спорно от друга страна, че ревизираното лице Д. М. Х. от момента на възлагане на ревизията до нейното приключване с издаване на РА е с постоянен адрес в [населено място].

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. 1 от ДОПК, компетентна



териториална дирекция на Националната агенция за приходите относно производствата по този кодекс по отношение на физически лица е ТД на НАП, където е постоянният адрес на физическите лица. Постоянният адрес на Д. М. Х. е в [населено място],[жк], [жилищен адрес]. Следователно в случая компетентна е ТД на НАП – [населено място].

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 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 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.

В процесния случай по делото са представени Заповед № 3-ЦУ-753/05.05.2022 г. и Заповед № 3-ЦУ-845/17.05.2022 г. на Заместник-изпълнителния директор на ЦУ на НАП, издадени при условията на делегация съгласно Заповед № 3ЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. на Изпълнителен директор на НАП, с които са дерогирани общите правила за териториална компетентност на органите по приходите. Със Заповед № 3-ЦУ-753/05.05.2022 г. на основание чл. 12, ал. 6 от ДОПК е определено, че не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК относно териториално компетентния орган за извършване на ревизии по отношение на М. И. Д. и С. Д. Ц. /т. 3 от Заповед № 3-ЦУ-753/05.05.2022 г./

Със Заповед № 3-ЦУ-845/17.05.2022 г. на Заместник-изпълнителния директор на ЦУ на НАП на основание чл. 10, ал. 9 от Закона за НАП са определени М. И. Д. и С. Д. Ц. – органи по приходите в ТД на НАП – В. Т., като компетентни органи да осъществяват производства по данъчно-осигурителен контрол, за които на основание чл. 8 от ДОПК е компетентна ТД на НАП – С., по отношение на посочени в приложение към заповедта лица, включително и по отношение на Д. М. Х.. Следователно спазен е редът за оправомощаване на органи от друга ТД на НАП да извършват ревизия по отношение на жалбоподателя. Със Заповед № РД-01-245/05.05.2022 г. на Директор на ТД на НАП [населено място], възложителят на ревизията е оправомощен като компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК /л.35-40/.

Разпоредбата на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, обаче изисква освен да се определят със заповед на Изпълнителен 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 – В. Т. да се възлага извършване на ревизия на физическо лице, с постоянен адрес в [населено място]. Такива мотиви изцяло липсват, както в горепосочените заповеди на Изпълнителен директор на НАП, Заместник-изпълнителен 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. Това води до извод за провеждане на ревизията и издаване на РА от некомпетентни органи. В този смисъл е утвърдената съдебна практика в Решение № 4425 от 26.04.2023 г., постановено административно дело № 7761/2022 г., VIII отд. на ВАС; Решение № 13222/23.12.2021 г., постановено по административно дело № 3212/2021 г., I отд. на ВАС; Решение № 463/14.01.2021 г., постановено по административно дело № 8918/2020 г., I отд. на ВАС; Решение № 1456/03.02.2021 г., постановено по административно дело № 10482/2020 г., I отд. на ВАС; Решение № 2679/26.02.2021 г., постановено по административно дело № 11773/2020 г., I отд. на ВАС и Решение № 11678/17.11.2021 г., постановено по административно дело № 2837/2021 г., VIII отд. на ВАС.

Липсата както на материална, така и на териториална компетентност, на административния орган 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, нищожността 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.

На следващо място ревизионният акт е нищожен на още един порок, а именно:

В съдържанието на ЗВР, ЗИЗВР, РД, РА е отразено, че са издадени чрез информационна система „Контрол“ като електронен документ, подписани с професионален КУКЕП.

От представените от административния орган доказателства за валидност на професионален КУКЕП на М. И. Д. на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място] – орган, възложил ревизията, се установява, че само към датата на издаване на ЗВР № Р-22220222002493-020-001/18.05.2022 г., същата е притежавала валиден професионален КУКЕП, с посочване в сертификата, че професионалният КУКЕП е с дати на валидност от 09.06.2021 г. до 09.06.2022 г. Следователно към датите на издаване на ЗИЗВР, РД и РА, М. И. Д. на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място] не е притежавала валиден професионален КУКЕП.

От извършената от Съда служебна справка в публичния регистър <https://www.b-trust.bg/queries/certificate-search> за лицето М. И. Д., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място] /М. I. D./, се установи, че същата е разполагала с валиден професионален КУКЕП за следните периоди: от 23.03.2018 г. до 23.03.2019 г., от 12.06.2018 г. до 12.06.2019 г., от 08.03.2021 г. до 08.03.2022 г. и от 09.06.2021 г. до 09.06.2022 г. За периода от 10.06.2022 г. до 06.12.2022 г. същата не е притежавала валиден професионален КУКЕП. За С. Д. Ц.

/S. D. T./, на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП, [населено място] – ръководител на ревизията от служебната справка в публичния регистър <https://www.b-trust.bg/queries/certificate-search> се установи, че същата е разполагала както следва: от 11.06.2019 г. до 10.06.2020 г., от 10.06.2020 г. до 10.06.2021 г. и от 09.06.2021 г. до 09.06.2022 г. Към датата на издаване на РД – 10.11.2022 г. и датата на издаване на РА – 06.12.2022 г., С. Д. Ц. не е притежавала валиден квалифициран КУКЕП. Относно Е. Р. Г., Старши инспектор в ТД на НАП [населено място], част от ревизиращия екип, провел ревизията и подписала РД, от служебната справка в публичния регистър <https://www.b-trust.bg/queries/certificate-search> се установи, че същата е разполагала с професионален КУПКЕП както следва: от 25.06.2018 г. до 25.06.2019 г. и от 22.06.2021 г. до 22.06.2022 г., следователно към датата на издаване на РД - Е. Р. Г. не е притежавала валиден професионален КУКЕП.

Валидността на административния акт е предпоставена от изпълнението на установените изисквания за валидност, част от които са свързани с формата и съдържанието му, като пълна липса на мотиви и липса на особено съществени реквизити, по аргумент от чл. 59, ал. 1 и ал. 2 от АПК, а в случая и от специалните разпоредби на чл. 113, чл. 117 и чл. 120 от ДОПК. Подписване на съответния акт /ЗВР, ЗИЗВР, РД, РА/, от органите по приходите, които са го издали ги идентифицира като негови автори и ги ангажира със съдържанието му. Идентифицирането на издателите е от решаващо значение за преценката, дали към момента на постановяване на индивидуалния административен акт са разполагали с материалната компетентност да сторят това. Когато ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени в писмена форма и са връчени на ревизираното лице, на хартиен материален носител на информация, съгласно посочените по-горе норми от ДОПК, те следва да са подписани със саморъчен подпис от издателя, а конкретно за РА - чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК - от издателите. Тогава, когато ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, са били издадени и съобщени като електронни документи /като в случая/, те следва да са подписани с електронен подпис, т.е. най-общо - чрез добавянето на информация в електронна форма, която дава възможност да бъде еднозначно установено авторството на електронното изявление.

Изисквания за наличие на валидно удостоверение за квалифициран електронен подпис, на лицата, имащи право да правят електронни изявления от името на администрациите /а, от там и изискванията за квалифициран електронен подпис в самите електронни документи/, са въведени и с разпоредбите на чл. 2 – чл. 7 от Наредбата за удостоверенията за електронен подпис в администрациите, в приложимите им след 01.03.2017 г. редакции. Въвеждането на тези изисквания е в изпълнение на изричната делегация, дадена с чл. 37 от Закона за електронното управление и при тяхното действие е започната е и проведена ревизията – предмет на настоящия спор. В специалния закон – ДОПК не се установява отклонение от тези изисквания, обратно – задължението за използване на квалифициран електронен подпис на органа по приходите при връчване на съобщения и други документи, е изрично посочено в някои тектове от кодекса – напр. чл. 29, ал. 4 и чл. 30, ал. 6 от ДОПК, отнасящи се и за ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА /аргумент от чл. 33 от ДОПК/, чл. 54, ал. 1, чл. 54а от ДОПК и други. Когато ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, са били издадени и съобщени като електронни документи, за установяване на надлежното им подписване, а от там и на несъмненото им авторство, следва да се изясни дали издателите на актовете са притежавали квалифициран електронен подпис и дали този подпис е използван надлежно при издаването на конкретния акт. Относими към отговорите на тези въпроси са нормите на Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги /ЗЕДЕУУ/, и Регламент /ЕС/ № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета, от 23.07.2014 г., относно електронната

идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар /Регламента/. Приложимостта на нормите от посочения регламент е изрично въведена с измененията на ЗЕДЕУУ /обн. ДВ, бр. 85 от 2017 г./, които редакции са действащи за релевантния период, но и преди въпросните изменения регламентът е имал приложимост на основание чл. 288, ал. 2 от Договора за функционирането на Европейския съюз, чл. 1 и чл. 2 от Акта относно условията за присъединяване на Република България и Румъния и промените в учредителните договори.

Според дефиницията на чл. 3, ал. 1 ЗЕДЕУУ, вр. чл. 3, ал. 35 от Регламента, „електронен документ означава всяко съдържание, съхранявано в електронна форма, по-специално текстови или звуков, визуален или аудио-визуален запис“. „Електронен подпис“ /чл. 3, т. 10 от Регламента/ означава „данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярът на електронния подпис използва, за да се подписва“. Усъвършенстван електронен подпис /чл. 3, т. 11 от Регламента/ означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл. 26 - свързан е по уникален начин с титуляра на подписа; може да идентифицира и титуляра на подписа; създаден е чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярът на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол; свързан е с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях. И най-сетне, квалифициран електронен подпис /чл. 3, т. 12 от Регламента/ означава „усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи“.

Видно е, че понятието за „квалифициран електронен подпис“ съдържа в състава си елементите на "електронен подпис" и "усъвършенстван електронен подпис". От друга страна, нормата на чл. 33, ал. 1 от Регламента постановява, че „услугата по квалифицирано валидиране на квалифицирани електронни подписи може да се предоставя единствено от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги, който: а) извършва валидиране в съответствие с член 32, параграф 1; и б) дава възможност на доверяващите се страни да получат резултата от процеса на валидиране по автоматизиран начин, който е надежден и ефикасен и носи усъвършенстван електронен подпис или усъвършенстван електронен печат на доставчика на услугата по квалифицирано валидиране“. Или относно конкретния случай, изпълнението на цитираното по-горе изискване на чл. 3, т. 12 от Регламента, означава да съществуват безспорни данни за свързаност между съответните електронни подписи и електронните документи /ЗВР, ЗИЗВР РД, РА /, за които се твърди, че са подписани с тези подписи, да се установява свързаност по уникален начин с автора на подписа и използването му под негов контрол, както и да е била извършена услугата квалифицирано валидиране на квалифицираните електронни подписи, при условията на чл. 33, ал. 1 от Регламента.

На следващо място, с Регламент № 910/2014, са въведени единни изисквания за електронните подписи. Съгласно чл. 52, т. 2 от Регламента - "Влизане в сила", същият се прилага от 01 юли 2016 г., с изключение на изрично изброени норми, сред които не са относимите към конкретния случай разпоредби. Тези относими разпоредби са в сила от 01.07.2016 г., и са пряко приложимо право, вкл. за България. Съгласно чл. 3, т. 15 от Регламента сочи, че "квалифицирано удостоверение за електронен подпис" означава удостоверение за електронен подпис, което се издава от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги и отговаря на изискванията, предвидени в Приложение 1.

Съгласно въпросните изисквания квалифицираните удостоверения за електронни

подписи съдържат:

а) указание най-малко във форма, подходяща за автоматизирана обработка, че удостоверението е издадено като квалифицирано удостоверение за електронен подпис;

б) набор от данни, които еднозначно представляват издалия квалифицираното удостоверение доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги, който набор включва най-малко държавата членка по установяване на доставчика и: -за юридическо лице: наименованието и, където е приложимо, регистрационния номер според официалните регистри, - за физическо лице: името на лицето;

в) най-малко името на титуляря или псевдоним; ако се използва псевдоним, той се посочва ясно; г) данни за валидиране на електронния подпис, които съответстват на данните за създаване на електронния подпис;

д) информация за началото и края на срока на валидност на удостоверението;

е) идентификационен код на удостоверението, който е уникален за доставчика на квалифицирани удостоверителни услуги;

ж) усъвършенстван електронен подпис или усъвършенстван електронен печат на издаващия доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги;

з) място, където удостоверението, което поддържа усъвършенствания електронен подпис или усъвършенствания електронен печат, посочени в буква ж), е на разположение безплатно;

и) място на услугите, до което се отправят искания за проверка на валидността на квалифицираното удостоверение;

й) когато данните за създаване на електронен подпис, свързани с данните за валидиране на електронен подпис, се намират в устройство за създаване на квалифициран електронен подпис, това съответно се указва най-малко във форма, подходяща за автоматизирана обработка.

Безспорно е в случая, въз основа на извършената в публичния регистър служебна справка се установява, че М. И. Д., С. Д. Ц. и Е. Р. Г. не са притежавали валиден професионален КУКЕП. Следователно същите не отговарят на първото условие, визирано в Регламента и ЗЕДЕУУ.

От служебната справка в публичния регистър <https://www.b-trust.bg/queries/certificate-search> се установява, че професионалният КУКЕП на М. И. Д., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място], орган възложил ревизията е както се посочи по-горе – със следните дати на валидност – от 23.03.2018 г. до 23.03.2019 г., от 12.06.2018 г. до 12.06.2019 г., от 08.03.2021 г. до 08.03.2022 г. и от 09.06.2021 г. до 09.06.2022 г., като към дата 06.12.2022 г. /датата на издаване на РА/ същата не е разполагала с валиден професионален КУКЕП. На тази дата от нейна страна е подписан електронно оспорения в настоящето съдебно производство РА.

Относно ръководителя на ревизията - С. Д. Ц. от служебната справка в публичния регистър <https://www.b-trust.bg/queries/certificate-search> също се установи, че същата към датата на издаване на РД – 10.11.2022 г. и РА – 06.12.2022 г., С. Д. Ц. не е притежавала валиден квалифициран КУКЕП. С валиден квалифициран КУКЕП не е разполагала и Е. Р. Г. към датата на издаване на РД – 10.11.2022 г.

Следователно РА е издаден в противоречие с условието, обективизирано в б. д от Регламента. Така установеният недостатък обосновава извод, че оспорения РА е подписан от некомпетентен административен орган, тъй като същият не е притежавал валиден КУКЕП към датата на издаване на РА, поради което следва да бъде прогласена неговата нищожност /В този смисъл Решение № 6396/14.06.2023 г., постановено по административно дело № 9551/2022 г. по описа на ВАС/.

Предвид гореизложеното, Съдът намира жалбата за основателна, като ревизионният

акт следва да бъде прогласен за нищожен. След прогласяване на нищожността му, на основание чл. 160, ал. 5, вр. с чл. 173, ал. 2 от АПК, преписката следва да бъде изпратена на компетентния административен орган – Директор на Териториална дирекция на НАП – [населено място], за произнасяне при съобразяване на дадените указания по тълкуване и прилагане на закона.

От страна на жалбоподателя се претендират разноски в общ размер на 13 270.00 лв. /тринадесет хиляди двеста и седемдесет лева/, от които 10.00 лв. за заплатена държавна такса, 13 260.00 лв. за заплатено адвокатско възнаграждение и Искането е отправено своевременно, поради което следва да бъде уважено.

**По изложените съображения, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-град, III-то отделение, 60-ти състав на основание чл. 160 от ДОПК,**

**Р Е Ш И:**

**ОБЯВЯВА** нищожността на Ревизионен акт № Р-22220222002493-091-001/06.12.2022 г., издаден от М. И. Д. на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място] – орган, възложил ревизията и С. Д. Ц., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП, [населено място] – ръководител на ревизията, в частта изменена и потвърдена с Решение № 219/15.02.2023 г., издадено от Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите.

**ИЗПРАЩА** на основание чл. 173, ал.2 от АПК, вр. чл. 160, ал. 5 от ДОПК, делото като преписка на Директор на Териториална дирекция на НАП – [населено място].

**ОСЪЖДА** Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите да заплати на Д. М. Х., ЕГН: [ЕГН], с адрес: [населено място],[жк], [жилищен адрес] сумата в размер на 13 270.00 лв. /тринадесет хиляди двеста и седемдесет лева/, представляваща съдебно-деловодни разноски.

**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:**

