

РЕШЕНИЕ

№ 6633

гр. София, 29.05.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 61 състав,
в публично заседание на 09.05.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маргарита Немска

при участието на секретаря Цонка Вретенова, като разгледа дело номер **10399** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156-161 от Данъчно –осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба вх.№ 53-04-746/09.10.2023г. по описа на ОДОП София при ЦУ на НАП от Д. Ж. Овчаров с постоянен адрес – [населено място], [улица], чрез адв.Б. П. със служебен адрес –гр.София, [улица], ет.2, ап.5 срещу Ревизионен акт № Р-22221022005019-091-001/23.06.2023г.издаден от Б. С. С. – орган, възложил ревизията и А. Г. Н. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1356/21.09.2023г. на Директора на Дирекция „ОДОП” - [населено място] при ЦУ на НАП

В жалбата са изложени аргументи, че оспореният РА е незаконосъобразен, тъй като въз основа на събраните в хода на ревизионното производство, доказателства не може да бъде формиран извод за наличие на предпоставките на чл.19 ал.1 и ал.2 от ДОПК. Излагат се аргументи, че не всяка липса на съдействие осъществява хипотезата на чл.19 ал.1 от ДОПК. Навеждат се доводи, че изтеглените суми в размер на 46 410 лева по сключен договор за кредит –овърдрафт с „Мади Консултинг“ ЕООД са изтеглени от жалбоподателя, но са били възстановени от същия по банковата сметка на дружеството. Твърди се, че липсват данни и доказателства за недобросъвестно поведение на жалбоподателя, насочени към намаляване на имуществото на юридическото лице.

В съдебно заседание, жалбоподателят се представлява от адв.Б. П., който поддържа жалбата и моли същата да бъде уважена.Представя писмени бележки. Претендира

разноски по представен списък.

Ответникът по делото –Директора на ОДОП –София при ЦУ на НАП оспорва жалбата чрез процесуалния си представител –юрисконсулт Б., която смята че оспореният ревизионен акт е законосъобразен. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

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

Административен Съд София - град, III отделение, 61 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразените становища на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа страна, следното:

По допустимостта на жалбата: Оспореният ревизионен акт е връчен на жалбоподателя на 05.07.2023г. Жалбата до директора на ДОДОП София при ЦУ на НАП е подадена на 18.07.2023г. /вх. № 94-Д-322 по описа на ТД –НАП София/. Решение № 1356/21.09.2023г. на Директор на Дирекция“ОДОП“ –София, е връчено на 26.09.2023г. по електронен път, а постъпилата жалба срещу РА до АССГ е от 09.10.2023г. и с вх.№ 53-04-746/09.10.2023г. т.е. жалбата е редовна и в срок.

Във връзка с гореизложеното, съдът намира, че е сезиран от надлежна страна-участник в административното производство срещу акт, с който се засягат негови права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване, а жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221022005019-020-001 от 03.10.2022 г., е възложено извършването на ревизия на Д. Ж. О. за ангажиране на отговорност по чл. 19 от ДОПК за задължения на „МАДИ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД за: корпоративен данък за периодите от 01.01.2018 г. до 31.12.2019г.; данък върху добавената стойност за периодите от 01.06.2018 г. до 31.12.2019 г. Заповедта е връчена по електронен път на 25.10.2022 г. Съгласно чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от тази дата тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията и изтича на 25.01.2023 г.

На основание чл.34 ал.1 т.2 от ДОПК производството по извършване на ревизия е спряно със Заповед №Р-22221022005019- 023-001/12.01.2023 г., а на основание чл. 35 от ДОПК е възобновено със Заповед №Р-22221022005019-143-001 от 13.03.2023 г. На основание чл. 112, ал. 2, т. 1, чл. 113, ал. 3 и чл. 114, ал. 2 от ДОПК, са издадени Заповеди за изменение на заповед за възлагане на ревизия №Р-22221022005019-020-002 от 24.03.2023 г. и № Р-22221022005019-020-003 от 24.04.2023 г., с която е определен срок за завършване на ревизията до 23.05.2023 г. Всички заповеди в хода на производството са издадени от Б. С. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП В., за който функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК произтичат от Заповед №3-ЦУ-753/05.05.2022 г. на зам. изпълнителен директор на НАП във връзка със Заповед за оправомощаване №3-ЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г., Заповед №РД-01-245 от 05.05.2022 г. на директора на ТД на НАП София и Заповед №3-ЦУ-1736/30.09.2022 г. на зам. изпълнителен директор на НАП.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221022005019-092-001 от 06.06.2023 г., връчен по електронен път на 07.06.2023 г. Жалбоподателят не е упражнил правото си да подаде писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК срещу констатациите на РД.

Ревизията приключва с РА №Р-22221022005019-091-001/23.06.2023 г., издаден от Б. С. С., на длъжност началник сектор „Девизии“ в ТД на НАП В. - орган, възложил

ревизията, и А. Г. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В. - ръководител на ревизията, връчен електронно на 05.07.2023 г.

С ревизионния акт е ангажирана отговорността на Д. Ж. О. на основание чл. 19, ал. 1 от ДОПК в качеството му на управител на „МАДИ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] за задължения на дружеството в размер на 223 469,86 лв., в това число: за корпоративен данък за 2018 г. и 2019 г. в размер на 56 085,54 лв. и лихви в размер на 13 312,85 лв.; за данък върху добавената стойност /ДДС/ за данъчните периоди от м. 06.2018 г. до м. 03.2019 г. общо в размер на 104 326,02 лв. и лихви в размер на 49 745,45 лв

С Решение № 1356/21.09.2023г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ –София е потвърден ревизионният акт по отношение на Д. Ж. Овчаров, като решаващият орган е изложил подробни мотиви за наличие на основанията по чл.19 ал.2 от ДОПК.

Проверката на „МАДИ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД е започнала с изготвяне на ИПДПОЗЛ №П-22221019036285-040-001/25.02.2019 г., което е връчено на представляващия Д. О. на 25.03.2019 г. В хода на същата и по-конкретно на 15.10.2019 г. той е прехвърлил дружествените си дялове на И. В. И., като обстоятелството е вписано в Търговския регистър на 21.10.2019г.

В хода на ревизията е установено, че до 06.11.2019г. данни по ЗДДС са изпращани от жалбоподателя Д. Овчаров, а след това, вкл. и за м.10.2019 г. в срок до 14.11.2019 г. данните са подавани от И. И.. Фактурите, издавани след 21.10.2019 г. са подписвани от И. И.. До последния в хода на ревизията е отправено ИПДПОЗЛ №П-22220622216613- 041-011/15.12.2022 г., но лицето не е открито нито на декларирания адрес за кореспонденция на „МАДИ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД в [населено място], нито в [населено място] по местоживееене. Доказателства във връзка с дейността на дружеството за периода след прехвърляне на дружествените му дялове до 31.12.2019 г. не са представени.

По отношение на първия елемент от фактическия състав на отговорността на чл. 19, ал. 1 от ДОПК - субект на отговорността е физическо лице, имащо качеството на член на орган на управление или управител на задълженото лице по чл. 14, т. 1 и 2 от ДОПК, е установено, че Д. Овчаров е едноличен собственик и управител на „МАДИ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД в периода от 04.03.2013 г. до 20.10.2019 г. Считано от 21.10.2019 до настоящия момент, едноличен собственик на капитала и управител на дружеството е И. В. И.. Въз основа на събраните доказателства е установено, че новият собственик на „МАДИ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД е подписвал договори и е издавал фактури от името на дружеството, считано от 21.10.2019 г. По отношение на банковите разплащания е констатирано, че след 21.10.2019 г. са осъществявани по банкови сметки, които нямат нищо общо с „МАДИ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД, но са били посочвани във фактурите издадени след тази дата, а с банковата сметка на дружеството, продължава да оперира жалбоподателят.

По отношение на 2-рия елемент от отговорността по чл.19 ал.1 от ДОПК, ревизиращият екип е приел, че жалбоподателят е укривал факти и обстоятелства, които е бил длъжен да обяви пред органа по приходите, което съзнателно укриване се състои в отчитане на разходи за услуги, без те да са реално извършени, целящо отклонение от облагане с корпоративен данък; упражняване на право на данъчен кредит по фактури, които не обективират реални доставки на стоки и услуги, водещи до определяне и деклариране на по-малък размер за данъци.

Всички тези факти и обстоятелства са станали известни на Д. Овчаров, непосредствено след започналата от органите по приходите проверка по отношение на „Мади Консулт“ ЕООД. В хода на проверката от жалбоподателя не са представени банкови извлечения от банковите сметки, както и счетоводни регистри отчитащи натрупаните разходи по отделните обекти. Не е обявен обект „зимен дворец“, за който се откриват данни в предмета на доставките, вписан във фактурите, издадени от подизпълнителя „РАЙНАКС ТЕХНОЛОДЖИС“ ЕООД.

При изследване търговската дейност на дружеството „Мади Консултинг“ ЕООД, е посочено че към „БУЛСТРОЙ МОНТАЖИ“ ЕООД са издадени фактури на обща стойност 644 565,64 лв., а са платени суми в размер на 623 371,14 лв., като не е доказано, че неизплатената разлика в размер на 21 194,50 лв. представлява задатък „за гаранции“, който е следвало да бъде платен от клиента. По аналогичен начин е установено, че на „СТИВО Х“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] са издадени фактури на стойност 48 543,93 лв., а по банков път са платени 38 085,96 лв., като за разликата от 10 457,97 лв. липсват доказателства, че представлява задатък за „гаранции“.

Установено е, че през 2018г. по банковата сметка на „Мади Консултинг“ ЕООД е постъпила сума в размер на 22 880 лева, преведена от „КЕЙВЪСБАН“ ЕООД. Изяснено е, че сумата е осчетоводена като върната от „СЕРДИКА 2011“ ЕООД, а в същото време плащането е извършено от банкова сметка на съвсем друго дружество. Ревизиращите органи са установили, че с върнатата сума са направени плащания към „УЕБЛАЙН САЙТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с което „МАДИ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД няма партньорски взаимоотношения или поне не са декларирани такива.

Във връзка с покупките от подизпълнители на СМР е установено, че за периода от 01.06.2018 г. до 30.09.2019 г., от „МАДИ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД е ползван данъчен кредит по фактури за доставки на материали, стоки и услуги, за които не е признат данъчен кредит на основание на чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 70, ал. 5 и чл. 71, т. 1 от ЗДДС, както следва: 15 577,48 лв. по доставки от „ТОВЕР ТРУП“ ЕООД; 28 369,57 лв. по доставки от „ИНЖЕКТ ТЕХНОЛОДЖИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; 60 348,57 лв. по доставки от „РАЙНАКС ТЕХНОЛОДЖИ“ ЕООД

Към „ИНЖЕКТ ТЕХНОЛОДЖИ“ ЕООД, „ТОВЕР ГРУП“ ЕООД и „РАЙНАКС ТЕХНОЛОДЖИС“ ЕООД са преведени общо 382 772,40 лв. за дейности, за които е установено, че две от дружествата няма как да осъществят, а трите дружества не са внесли дължим ДДС по декларирани доставки. Общо преведените суми по банков път, с които са заплащани задължения към горепосочените дружества без основание, са в размер на 445 928,68 лв.

На следващо място ревизиращите са посочили, че изтеглените в брой парични средства от Д. Ж. О. от банковата сметка на „МАДИ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД в „УНИКРЕДИТ БУЛБАНК“ АД са в размер на 397 250,00 лв., от които е внесъл суми в размер на 152 170,00 лв., като с последните е заплащал чужди задължения и задължения към свързаното по §1, т. 3 от ДОПК лице - „РАЙНАКС ТЕХНОЛОДЖИС“ ЕООД. За разликата от 245 080,00 лв. е посочено, че представлява средства в брой останали в Д. О., които средства са имущество на „МАДИ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД, но управителят е използвал и е отклонил, за да не внесе данъчните задължения по ЗДДС към бюджета на „М. КОНСУЛТИНГ“ ЕООД. Органите по приходите са обвързали невнасянето на задълженията с неправомерно ползване на данъчен кредит по доставки от „ТОВЕР ГРУП“ ЕООД, „ИНЖЕКТ ТЕХНОЛОДЖИ“ ЕООД и „РАЙНАКС ТЕХНОЛОДЖИ“ ЕООД, в резултат на което е

деклариран по-малък размер на ДДС за внасяне.

Жалбоподателят е заплащал с карта през ПОС терминал суми в общ размер на 14 230,36 лева за мобилни оператори, дребни строителни материали и гориво за автомобили и др. Не са открити данни „М. КОНСУЛТИГ“ ЕООД или физическото лице да са притежавали моторни превозни средства /МПС/, поради което за заплатените суми за гориво е посочено, че не са използвани по предназначение за дейността на предприятието. Няма данни „МАДИ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД да е получател по фактури от мобилни оператори, докато физическото лице е имало издадени фактури от доставчици на телекомуникационни услуги. В резултат на плащанията за лични нужди на Д. О. е намаляло имуществото на „М. КОНСУЛТИНГ“ ЕООД със сумата от 14 230,36 лв.

В хода на ревизията са получени извлечения от банковата сметка на „МАДИ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД за периода от 01.01.2018 г. до 31.12.2019 г. Констатирано е, че през целия период единственото лице, което оперира с паричните средства по банковата сметка на дружеството е Д. Овчаров. Новият представляващ И. В. И. не е имал спесимен в банката и не се е разпореждал с постъпилите парични средства. Получена е и информация, че на „МАДИ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД, с представляващ Д. О. е отпуснат овърдрафт по Договор №0024/285/27062018 от 27.06.2018 г. в размер на 20 000,00 лв., който с анекс е увеличен до 45 000,00 лв. Към 31.12.2019 г. овърдрафтът не е бил издължен към банката. Остатъкът е 44 249,12 лв. Съдлъжник по кредита е „Л И Д ТЕРА“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с представляващ Д. Овчаров.

Ревизиращият екип е приел, че със съзнателните си действия свързани с прехвърляне на дружествените си дялове от 5 000,00 лв. на И. В. И., обстоятелство вписано в ТР на 21.10.2019г., преди приключването на ПУФО на дата 07.01.2020 г., Д. Овчаров променя управлението на „МАДИ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД, с което не позволява да бъдат събрани определените задължения. Описаните действия са извършвани със знанието, по волята и с прякото участие на жалбоподателя, с цел препятстване събирането на дължимите от „МАДИ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД данъчни задължения. В тази връзка е преценено, че спрямо него може да бъде ангажирана отговорност по чл. 19 от ДОПК за периода от 01.01.2018 г. до 30.09.2019 г., както за задължения по ЗДДС, така и по ЗКПО.

Задълженията по ЗКПО са определени по реда на чл.122 от ДОПК, като е отчетен факта, че задълженията са формирани както при управлението на жалбоподателя, така и при управлението на следващия по ред управител, поради което задължението за корпоративен данък по отношение на жалбоподателя е определено единствено за отчетените приходи по фактурираните доставки за периода от 01.01.2019г. до 30.09.2019г. Приходите за посочения период са в размер от на 30 346,02 лв., а разходи не са признати поради непредставяне на първични документи и счетоводни регистри, както и поради липса на назначени работници през цялата 2019 г., за които да са извършени разходи за работни заплати и осигуровки. Всичките приходи са приети като печалба на дружеството по реда на чл. 122 от ДОПК, като е определена обща печалба за 2019 г. в размер на 1 254 699,09 лв., от които 30 346,02 лв. е печалбата, реализирана в периода, когато Д. О. е управител. Общото задължение за корпоративен данък за периода от 01.01.2019 г. до 31.12.2019 г. е в размер на 125 469,91 лв., от които 3 034,60 лв. е във връзка с печалбата от 30 346,02 лв. Предвид внесената авансова вноска в размер на 200,00 лв. за първото и второто тримесечие на 2019 г., когато все още управител е бил Д. О., задължението, за което следва да му бъде

ангажирана отговорност е определено в размер на 2 834,60 лв. Дължимата лихва е в размер на 876,18 лв.

Информацията относно задълженията по ЗДДС, за които е прието, че може да бъде установена отговорност по чл. 19 от ДОПК на Д. Овчаров е за периодите от м. 06.2018 г. до м. 03.2019 г. и ДДС е в размер на 104 326,02 лв., а начислената лихва към датата на издаване на настоящия РА е 49 745,45 лв.

Съгласно отразеното в РА, по отношение на събирането на задълженията на дружеството по РА №Р-22220620000465-091-001/29.03.2021 г., от органите на дирекция „Събиране“ към ТД на НАП София са предприети множество действия /описани на стр. 12 от РА/, но до момента същите не са погасени. Дългът е категоризиран като несъбираем. Дружеството не притежава недвижимо и движимо имущество, както и няма действащи банкови сметки, в които да има постъпления от продажби за покриване на задълженията ца „МАДИ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД. Новият представляващ дружеството и управител И. И. не е откривал банкови сметки на името на „МАДИ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД, а е използвал чужди банкови сметки за получаване на приходите си от продажби. Дружеството няма имущество в недвижими имоти, МПС, материали, стоки и др. Запорирани са банковите сметки, които не са били закрити към 06.10.2020г, като по тях няма постъпления.

С решението на директора на Дирекция „ОДОП“ –София е прието, че са намерили проявления всички елементи от фактическия състав на нормата на чл.19 ал.2 от ДОПК за ангажиране на отговорност на жалбоподателя.

Решаващият орган е посочил, че жалбоподателят е бил управител и едноличен собственик на капитала на „МАДИ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД за периодите от 04.03.2013 г. до 20.10.2019 г., когато са възникнали задълженията на дружеството по ЗДДС и ЗКПО, за които се ангажира отговорност по чл. 19 от ДОПК. Същите са определени с влязъл в сила РА №Р-22220620000465-091-001/29.03.2021 г.

Въз основа на справка за проучено имуществено състояние и категоризация на задължено лице, дългът на „МАДИ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД е категоризиран като „несъбираем“.

В хода на ревизията е установено, че изтеглените в брой парични средства от Д. Овчаров от банковата сметка на „МАДИ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД в „УНИКРЕДИТ БУЛБАНК“ АД са в размер на 397 250,00 лв., от които обратно са внесени суми в размер на 152 170,00 лв. За разликата от 245 080,00 лв. е констатирано, че представлява средства в брой останали в жалбоподателя. Установено е както вече бе посочено, че жалбоподателят е заплатил с карта през ПОС терминал суми в размер на 14 230,36 лв. за мобилни оператори, дребни строителни материали и гориво за автомобили и др., без да е доказано, че това са разходи, предназначени за дейността на предприятието. Така решаващият орган е направил извод, че е доказано обстоятелството, че Д. Овчаров е използвал и е отклонил средства общо в размер на 259 310,36 лв. /245 080,00 лв. + 14 230,36 лв./. Нито в хода на ревизията, нито при административното оспорване са представени доказателства за това, че изтеглените парични средства са разходвани във връзка с обичайната дейност на дружеството, в това число за плащане на възнаграждения към доставчици на

стоки и услуги, както и за заплати в брой към работници. Това поведение на жалбоподателя е квалифицирано като недобросъвестно поведение по смисъла на чл.19 ал.11 от ДОПК.

След връчване на искането за представяне на документи и писмени обяснения по започнала проверка на дружество „Мади Консултинг“ ЕООД е установено, че за периода от 25.03.2019 г., т.е. след получаване на искането до 30.09.2019 г., ревизираното лице е изтеглило общо 46 410,00 лв., като не са представени доказателства, че те са свързани с дейността на дружеството. Т.е., тегленето на паричните средства е при наличието на знание от страна на Д. Овчаров за осъществявания данъчен контрол, в резултат на който би могло да се стигне до възлагане на ревизия, при която да бъдат определени допълнителни данъчни задължения. Лишаването на дружеството от налични парични средства към момент, преди да е ясен изходът от проверката /при същата би могло да се направи предложение за възлагане на ревизия/, само по себе си в настоящото производство не може да се квалифицира като добросъвестно. Относим към цялостната преценка за недобросъвестност на управителя е и факта, че именно в хода на започналата проверка за установяване на факти и обстоятелства на „МАДИ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД, с Договор от 15.10.2019 г. Д. О. е прехвърлил дяловете си на стойност 5 000,00 лв. за сумата от 100,00 лв. на И. В. И..

Решаващият орган е приел, че е налице и изискуемата от закона причинно-следствена връзка между поведението на управителя на дружеството и невъзможността да се съберат публичните задължения, предвид обстоятелството, че вследствие на извършеното разпореждане с парични средства имуществото на дружеството е намаляло и е осуетена възможността за събиране на задълженията му.

В хода на съдебното производство е изискана банкова информация от движението по банковата сметка на „Мади консултинг“ ЕООД, в „Уникредит Булбанк“ АД по сключен договор за банков кредит – овърдрафт от 27.06.2018г., по който солидарен длъжник е и физическото лице Д. Ж.. Видно от представените извлечения, действително за периода 25.03.2019г. до края на месец 08.2020г. по сметката се е разпореждал жалбоподателя, като има данни както за теглени парични средства, така и за внесени парични средства през ПОС терминал.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът направи следните правни изводи:

Във връзка с дължимата проверка при обжалването на индивидуалния административен акт е и разпоредбата на чл. 168, ал. 1 АПК вр. с § 2 ДР ДОПК, която предвижда, че съдът не се ограничава само с обсъждане на основанията, посочени от оспорващия, а е длъжен въз основа на представените от страните доказателства да провери законосъобразността на оспорения административен акт на всички основания по чл. 146 АПК. Според ал. 2 на чл. 168 АПК, съдът обявява нищожността на акта, дори да липсва искане за това.

Оспорваният в настоящото производство РА е нищожен поради следните

съображения:

На първо място липсва спор, че жалбоподателят е регистрирано данъчнозадължено лице в ТД на НАП –София, постоянният му адрес се намира на територия на [населено място]. На територията на [населено място] е адресът на управление и седалище и на търговско дружество „Мади Консултинг“ ЕООД, за които данъчни задълженията по ЗДДС и ЗКПО е ангажирана отговорността по чл.19 от ДОПК на жалбоподателя.

По силата на чл.8 ал.1 т.1 от ДОПК компетентна териториална дирекция на НАП, относно производствата по цитирания кодекс, освен ако не е предвидено друго е ТД по постоянният адрес на физическите лица, включително на едноличните търговци.

Според разпоредбата на чл. 119, ал. 2 от ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение.

Законодателят в разпоредбата на чл. 112, ал. 2 ДОПК е указал кой може да издава ЗВР, а това са по т. 1 органи по приходите, определени от териториалния директор на компетентната териториална дирекция и по т. 2. изпълнителният директор на НАП или определен от него заместник изпълнителен директор- за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. Компетентната териториална дирекция се определя съобразно седалището на юридическото лице, постоянният адрес на физическото лице, адресът на управление на неперсонифицираните дружества и осигурителни каси и т.н.– арг. от чл. 8, ал. 1 ДОПК, поради което и на основание чл. 7, ал.1 ДОПК актовете по този кодекс се издават от орган по приходите при съответната компетентна териториална дирекция на НАП.

Съгласно чл.10, ал.9 ЗНАП (Нова – ДВ, бр. 105 от 2020 г., в сила от 1.01.2021 г.) 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. Според чл.12, ал.6 ДОПК 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. Правомощията на органите по приходите по ал. 2 се осъществяват на територията на цялата страна независимо от компетентността по чл. 8.

В процесния казус оспорваният Ревизионният акт /РА/ № Р-2200222002581-091-001/19.01.2023 г. е издаден от Б. С. С. - на длъжност началник- сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД

на НАП В., орган, възложил ревизията и А. Г. Н. – ръководител на ревизията – главен инспектор по приходите в ТД на НАП В.. Във връзка с оправомощаването на органа възложил ревизията със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221022005019-020-001 от 03.10.2022 г.- Б. С. С. /на длъжност началник сектор „Ревизии”, дирекция „Контрол” при ТД на НАП В./ е приложена Заповед № РД-01-245/05.05.2022г. на Директора на ТД на НАП София, с която на основание чл.11 ал.3 от ЗНАП във връзка с чл.112 ал.2 т.1 от ДОПК и Заповед № З-ЦУ-753/05.05.2022г. на Зам. изпълнителния директор на НАП, е наредено функции на компетентен орган по чл.112 ал.2 т.1 от ДОПК, считано от 08.11.2021г., да изпълняват служители, за които не се прилагат правилата на чл. 7 ал.1 и чл.8 от ДОПК, измежду които е и Б. С. С., органът възложил ревизията.

За доказване компетентността на възложителя на ревизията е представена заповед № З-ЦУ-753 от 05.05.2022 г. на заместник изпълнителния директор на НАП, с която на основание чл. 12, ал. 6 от ДОПК са определени органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл.7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК, сред които в т.2 са вписани имената на възложителя на ревизията и ревизиращия екип, които са служители на ТД на НАП В.. Със заповед № ЗЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. на изпълнителния директор на НАП, Г. Д. – заместник изпълнителен директор на НАП е оправомощен да определя органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК. Съгласно приложението към заповед № З-ЦУ-1736/30.09.2022 г. на зам.изпълнителния директор на НАП, служители на ТД на НАП – В. следва да извършат ревизия на Д. Ж. Овчаров, за което компетентна дирекция е ТД на НАП – София. Така възложеното ревизионно производство приключва с издаването на ревизионен акт от органи по приходите на ТД на НАП – В..

Съгласно разпоредбата на чл.10, ал.9 от ЗНАП, в сила от 01.01.2021 г. 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. Разпоредбата на чл. 12, ал. 6 от ДОПК гласи, че правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 не се прилагат за органи по приходите или публични изпълнители, определени от изпълнителния директор на Националната агенция за приходите или от оправомощен от него заместник изпълнителен директор. Правомощията на органите по приходите по ал. 2 се осъществяват на територията на цялата страна независимо от компетентността по чл. 8. Анализът на горесцитираните заповеди сочи, че контролното производство е възложено със ЗВР, издадена от началник сектор „Ревизии” при ТД на НАП – В., оправомощен от зам.изпълнителния директор на НАП по силата на заповед № З-ЦУ-753 от 05.05.2022 г., който от своя страна е овластен

от изпълнителния директор със заповед № ЗЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. В случая обаче в цитираните заповеди липсват мотиви, нито са представени доказателства, каква точно е необходимостта по смисъла на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, която налага органи по приходите от друга териториална дирекция, различна от тази по чл. 8 от ДОПК да извършат ревизия на лицето, чийто адрес на управление и седалище се намира в [населено място]. Именно обосноваването и посочването на причините, които налагат промяна на териториалната компетентност ще позволят на съда ефективно да осъществи контрол върху преценката на ръководителя на данъчната администрация за необходимостта от промяна на териториалната компетентност. Това налага извод, че цитираните заповеди са издадени без да са налице предпоставките за издаването им. Този извод не се променя и въз основа на представените в съдебно заседание на 09.05.2024г. от процесуалния представител на ответника писмени доказателства – доклад № 93-00-2957/01.07.2022г. на директора на Дирекция „Контрол“ в ЦУ на НАП до Зам.изпълнителния директор на НАП – Г. Д. / л.262 и следващи от делото/, в която е посочена средна натовареност на органи по приходите в териториалните дирекции и тенденцията органите по приходите в [населено място] да са сред най-натоварените. Докладната записка обаче е изготвена около два месеца , след Заповед № З-ЦУ-753/05.05.2022г. на Зам.изпълнителния директор на НАП и след Заповед № РД-01-245/05.05.2022г., на директора на ТД на НАП София, което означава, че не би могла да послужи като мотиви за издаването им.

Представените докладна записка № 93-00-5429/03.11.2021г. от Директора на Дирекция „Контрол“ при ЦУ на НАП до изпълнителния директор на НАП и писмо изх. № 20-00-70/29.04.2021г. от зам. изпълнителния директор на НАП до Директорите на ТД на НАП в страната, в които отново се съдържат констатации за неравномерна натовареност на органите по приходите в териториалните дирекции на Национална агенция за приходите и в тази връзка необходимостта от въвеждане на организация на работа на органи по приходите в други ТД на НАП във връзка с провеждане на контролни производства по ДОПК, макар и предхождащи Заповед № З-ЦУ-753/05.05.2022г. на Зам.изпълнителния директор на НАП и Заповед № РД-01-245/05.05.2022г., на директора на ТД на НАП София, не фигурират и не са посочени като основания, въз основа на които да бъде изведена процесната необходимост по чл.10 ал.9 от ЗНАП. Актът следва да бъде мотивиран към момента на издаването му или най –малко да бъде посочен друг акт, в който се съдържат фактическите основания и в който са обосновани фактите и обстоятелствата, за възникналата необходимост.

Представените докладни записки, съдържат анализ и констатации за неравномерна натовареност на контролните органи, което обстоятелство не е инцидентно възникнало, за да формира необходимост, а свидетелства за трайна тенденция в продължение на една и повече години, поради което приложението на разпоредбата на чл.12 ал.6 от ДОПК според настоящия

съдебен състав противоречи на императивните правила на чл.112 от ДОПК и на чл.8 от ДОПК.

Делегирането на правомощия от заместник изпълнителния директор 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 която изрично е посочено, че ревизията може да се възлага от: 1. органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция; или от 2. изпълнителния директор на Националната агенция за приходите или определен от него заместник изпълнителен директор - за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. Ето защо изпълнителният директор или негов заместник, които са органи по приходите, могат да възлагат ревизия по отношение на данъчно задължени лица на територията на цялата страна, но така цитираната разпоредба не допуска възможност те да делегират правомощията си към конкретни органи по приходите от съответна ТД на НАП. 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 или постоянният им адрес, 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. В този смисъл е Решение № 26/04.01.2024 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 № 2675/06.03.2024г. по адм.дело №7618/2023г. по описа на ВАС, I-во отд., Решение № 4334/09.04.2024г. по адм.дело № 9520/2023г. по описа на ВАС, VIII отд. Решение № 2131/22.02.2024г. по адм.дело № 6767/2023г. по описа на ВАС, I отд., Решение № 3492/21.03.2024г. по адм.дело № 9473/2023г. по описа на ВАС, VIII отд./

Изложеното има за последица нищожност на ревизионния акт, тъй като е издаден от некомпетентни органи по приходите от ТД на НАП-В. Наред с това, обстоятелството, че директорът на ТД на НАП- София със Заповед №РД-01-245/05.05.2022 г. е наредил функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК, считано от 05.05.2022 г. да се изпълняват от поименно изброени служители, посочени в Заповед №3-ЦУ-753/05.05.2022 г. на Заместник–изпълнителен директор на НАП /за които не се прилагат правилата на чл.7, ал.1 и чл.8 ДОПК/, измежду които и Б. С. С. на длъжност– Началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП- В., не може да обуслови надлежна компетентност на органа да възлага ревизии и по отношение на жалбоподателя доколкото Директорът на ТД на НАП- София не притежава правомощия да

определя органи по приходите, които са от друга териториална дирекция да могат да възлагат ревизия на субекти, чиято териториална дирекция е [населено място]. 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- ТД на НАП В. и съответно не са част от подчинената му ТД на НАП София - аргумент и от чл. 11 ЗНАП. В тази връзка по силата на цитираната заповед на Директора на ТД на НАП София, не е предоставена надлежно компетентност за възлагане на ревизии на жалбоподателя.

Липсата на териториална и материална компетентност у органа, възложил ревизията и издател на Ревизионния акт, както и липсата на доказателства за компетентност на лицата, които са участвали в ревизионното производство го прави нищожен, защото в най-общ смисъл, компетентността на определен административен орган посочва кръга от въпроси, с които той е оправомощен да се занимава, както и правомощията, с които органът разполага за решаването на тези въпроси. Т.е. компетентността представлява нормативно признатата способност на даден орган да издаде определен акт. Значението на компетентността при издаване на административни актове е толкова голяма, че законодателят отчитайки тази значимост е въздигнал липсата на компетентност в първото основание при оспорване на административните актове- чл.146, т.1 АПК. 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.

Предвид изложеното, оспорваният РА следва да бъде обявен за нищожен и на основание чл. 160, ал. 5 ДОПК, вр. с чл. 173, ал. 2 от АПК, преписката следва да бъде изпратена на компетентния административен орган– директора на Териториална дирекция на НАП– София, за произнасяне при съобразяване на дадените указания по тълкуване и прилагане на закона.

С оглед изхода на делото и на основание чл.161 ал.1 от ДОПК, разноски се дължат на жалбоподателя, които са претендирани с жалбата и са в общ размер на 5010 лева– от които 10 лева за заплатена държавна такса и 5000 лева заплатен по банков път адвокатски хонорар.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София - град

РЕШИ:

ОБЯВЯВА НИЩОЖНОСТТА на Ревизионен акт №

P-22221022005019-091-001/23.06.2023 г. издаден от Б. С. С. – орган, възложил ревизията и А. Г. Н. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1356/21.09.2023г. на Директора на Дирекция „ОДОП” - [населено място] при ЦУ на НАП, с който на Д. Ж. Овчаров на основание чл. 19 от ДОПК, е ангажирана отговорност в качеството му на управител на „МАДИ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] за задължения на дружеството в размер на 223 469,86 лв., в това число: за корпоративен данък за 2018 г. и 2019 г. в размер на 56 085,54 лв. и лихви в размер на 13 312,85 лв.; за данък върху добавената стойност /ДДС/ за данъчните периоди от м. 06.2018 г. до м. 03.2019 г. общо в размер на 104 326,02 лв. и лихви в размер на 49 745,45 лв.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите – Д“ОДОП“ –София, да заплати на Д. Ж. Овчаров с ЕГН [ЕГН] сумата от 5010 / пет хиляди и десет /лева разноси по делото.

ИЗПРАЩА, на основание чл. 173, ал.2 от АПК, вр. чл. 160, ал.5 от ДОПК, делото като преписка на директора на Териториална дирекция на НАП– София.

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

Съдия: