

# РЕШЕНИЕ

№ 4651

гр. София, 11.07.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав,**  
в публично заседание на 11.04.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Радина Карамфилова**

при участието на секретаря Илияна Тодорова, като разгледа дело номер **9598** по описа за **2020** 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) във вр. с чл. 145 - чл. 178 от Административно процесуалния кодекс (АПК).

Образувано е по жалба на С. З. Г., ЕГН [ЕГН], със съдебен адрес: [населено място].[жк], [улица], вх. „Б“, ет. 2. ап. 17, чрез адв. Т. Д. - САК и адв. И. Д. срещу ревизионен акт /РА/ № Р-22221019006574-091-001/04.05.2020 г. издаден от органи по приходите, К. Г. М. - орган, възложил ревизията и И. Р. Н. - ръководител на ревизията, изменен и потвърден с решение № 1256 от 12.08.2020 г. на директора на Дирекция „ОДОП“.

Жалбоподателят поддържа, че РА, изменен в едната част и потвърден в друга част с решението на директора на дирекция „ОДОП“, [населено място] при ЦУ на НАП, е нищожен, поради некомпетентност на органа, който го е издал, както и поради неспазване на установената по закон форма - чл. 146, т. 1 и т. 2 от АПК. В условията на евентуалност се твърди неговата незаконосъобразност поради допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, необоснованост и поради противоречието им с материалния закон. Развиват се съображения, че всички документи издадени в ревизионното производство, а именно ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА не са подписани от органа, който ги е издал нито саморъчно, нито с електронен подпис, т.е. те имали характер единствено на проекти на официални документи, а не на официални документи. Сочи, че така издадените документи са връчени на ревизираното лице без да са подписани с квалифициран електронен подпис, съобразно

изискванията на Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги. По отношение на компетентността на органа посочва, че със ЗВР № Р-22221019006574-020-001 от 11. 10. 2019 г., за ръководител на ревизията е определена В. Л., а И. Н. - за член на ревизиращия екип. Бил издаден РД от посочения по-горе ревизиращ екип, като една седмица след това от органите по приходите била издадена заповед за изменение на заповедта за възлагане на ревизия, като в нея съставът на ревизиращият екип е променен, като И. Н. е определена едновременно за член и за ръководител на екипа, няма определен втори ревизиращ, т.е РА бил издаден от възложител на ревизията и от И. Н., като ръководител на ревизията в противоречие на чл. 113, ал. 1, т. 2 от ДОПК, съгласно който ревизията се извършва от поне двама ревизиращи, като единият от тях е ръководител на ревизията. При трайна невъзможност главният инспектор В. Л. да изпълни задълженията си по чл. 119, ал. 2 от ДОПК като ръководител на ревизията, правомощията ѝ следва да бъдат възложени на друг орган по приходите, който да я замести. Главения инспектор И. Н. обаче не може да участва в ревизиращия екип едновременно на собствено основание и като заместник на другия ревизиращ. Ето защо, твърди, че тези пороци водят до нищожност на РА, тъй като визирият в него ръководител на ревизията - Главен инспектор И. Н. не е придобила и няма това качество. По отношение на незаконосъобразността на акта, твърди, че не са налице предпоставките на чл. 19. ал. 2 от ДОПК за ангажиране отговорността на С. Г. като солидарен длъжник за публични задължения на ТХ „Русалка Холидейз“ ЕООД в размер на 29 178. 72 лв.. ведно със съответните лихви. Не било налице, твърдяното от органите по приходите отклоняване на парични средства на дружеството в размер на 458 757.80 лв. Сочи, че сумата в размер на 458 757.80 лв. включвала предоставени аванси както на свързани лица /по смисъла на закона/, така и на други лица. Предоставените служебни аванси на свързани лица са в размер на 66 248 лв. като всички те са възстановени в касата на дружеството, видно от приложените към жалбата приходни ордери. Поради липса на невъзстановени аванси, предоставени на свързани лица, не било налице твърдяното от ревизиращите скрито разпределение на печалбата. Сочи, че не е налице и другата предпоставка за ангажиране на отговорността по чл. 19, ал. 2 от ДОПК на С. Г., тъй като ТХ „Русалка Холидейз“ ЕООД има активи, чиято стойност е достатъчна за покриване на публичните му задължения, поради което публичните задължения на дружеството могат да бъдат удовлетворени от имуществото му. Иска се прогласяване на РА за нищожен евентуално неговата отмяната като незаконосъобразен и решаване на делото по същество. Претендира разноски по делото.

В проведените публични съдебни заседания по делото, жалбоподателят, редовно призован, чрез процесуалния му представител адв. Д., поддържа жалбата по доводи изложени в нея. Претендира разноски, съобразно представен списък на разноските.

Ответникът - Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – [населено място] при Централно управление на Националната агенция по приходите, редовно уведомен, чрез процесуален представител, оспорва жалбата като неоснователна и моли същата да бъде отхвърлена, като препраща към съображенията, подробно изложени в решението на директора на Дирекция „ОДОП“. Претендира присъждането на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не взима становище по жалбата.

Административен съд – София град, III отделение, 70-ти състав, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема

за установено следното от фактическа страна:

Със заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221019006574-020- 001/11.10.2019 г., връчена по електронен път на 16.10.2019 г., изменена със ЗВР № Р-22221019006574-020-002/05.02.2020 г., издадени от К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., съгласно Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия за ангажиране на отговорност по чл. 19 от ДОПК на С. З. Г. управител на ТХ „Русалка Холидейз“ ЕООД за задължения на дружеството за ДДС, за периодите от 01.07.2015 г. до 31.08.2015 г., за вноски за УПФ - за осигурители, за периодите от 01.04.2015 г. до 30.11.2015 г., за вноски за ДОО - за осигурители, за периодите от 01.04.2015 г. до 30.11.2015 г., за вноски за здравно осигуряване - за осигурители, за периодите от 01.04.2015 г. до 30.11.2015 г. и за данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения, за данъчни периоди от 01.05.2015 г. до 30.11.2015 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221019006574-092-001/30.01.2020 г., като в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК жалбоподателят не е подал писмено възражение срещу издадения РД

Ревизията приключва с РА № Р-22221019006574-091-001 от 04.05.2020 г., издаден от К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и И. Р. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 28.05.2020 г.

С РА е ангажирана отговорност по чл. 19 от ДОПК на С. З. Г., в качеството ѝ на управител на ТХ Р. Х.“ ЕООД, за задължения на дружеството за данък по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в общ размер на 44 961,34 лв. и лихви 22 583,46 лв. за периода от 01.07.2015 г. до 31.08.2015 г., лихви за невнесени в срок вноски за здравно осигуряване /за осигурители/ в размер на 138,75 лв. за данъчни периоди от 01.04.2015 г. до 30.11.2015 г., лихви за невнесен в срок данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения в размер на 109,88 лв. за данъчни периоди от 01.05.2015 г. до 30.11.2015 г., лихви за невнесени в срок вноски за ДОО /за осигурители/ в размер на 280,79 лв. и лихви за невнесени в срок вноски за УПФ /за осигурители/ в размер на 85,40 лв.

Органите по приходите за изясняване фактите и обстоятелства от значение за данъчното облагане на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, са извършили редица процесуални действия, в това число изискани са писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/, изх. № Р-22221019006574-040-001/25.10.2019 г.

С Протокол № Р-22221019006574ППД-001/21.11.2019 г. са приобщени доказателства, събрани в хода на извършена проверка на ревизираното лице, приключила с Протокол № П-22221018156551-073-001/10.10.2019 г., а с Протокол № Р-22221019006574-ППД-002/15.01.2020 г. са приобщени доказателства, събрани в хода на извършена ревизия на Е. З. Б..

Установено било вследствие на отправено искане до дирекция „Събиране“ при ТД на НАП С., че срещу дружеството е образувано изпълнително дело №[ЕИК]/2016 г., като към датата на изпълнителното дело, дружеството нямало действащи банкови сметки, което обстоятелство е потвърдено с получени отговори от всички действащи търговски банки и клонове на чуждестранни банки в страната. Дружеството нямало

недвижими имоти и превозни средства, които обстоятелства са били потвърдени от извършените запитвания съответно до Агенция по вписванията, Столична община, областна дирекция на МВР и др. Направено било пълно проучване на имущественото състояние на длъжника, в резултат на което е установено, че дългът на ТХ „РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД е трудно събираем. В хода на ревизията и след анализ на представените и приобщени доказателства органите по приходите установили, че през периода от 01.01.2015 г. до 31.12.2015 г. „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД е придобило активи на обща стойност 27 658,33 лв., представляващи машини, съоръжения, офис обзавеждане, компютърна техника и нематериални активи. Закупените активи са заприходени по дебита на счетоводни сметки 204 Машини, съоръжения и оборудване, в размер на 6 912,50 лв., сметка 206 Офис обзавеждане, в размер на 830,00 лв., сметка 208 Компютърна техника, в размер на 915,83 лв. и сметка 219 Други нематериални дълготрайни активи, в размер на 19 000,00 лв. Така описаните суми са и крайни дебитни салда на цитираните сметки към 31.12.2015 г. Закупените от „ТХ РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД стоки през периода от 01.01.2015 г. до 31.12.2015 г. са на обща стойност 171 973,91 лв., която сума е дебитният оборот на сметка 304 Стоки, като са изписани стоки в размер на 167 124,00 лв. която сума е кредитният оборот на сметка 304 Стоки. Към 31.12.2015 г. счетоводна сметка 304 Стоки е с дебитно салдо в размер на 4 849,91 лв., което показва наличността на стоките в патримониума на дружеството. Към 31.12.2015 г. дружеството имало задължения в общ размер на 1 606 024,64 лв., в т.ч. към доставчици, персонал, бюджета и др., описани в РД. Вземанията на дружеството към 31.12.2015 били в общ размер на 967 982,77 лв., в т.ч. вземания от клиенти в размер на 40 610,56 лв., вземания от подотчетни лица в размер на 458 757,80 лв., както и вземания от други дебитори в размер на 468 614,41 лв. Към 31.12.2015 г. дружеството е разполагало с парични средства в брой в размер на 516 149,60 лв., която сума е крайното дебитно салдо на сметка 501 Каса в лева.

С оглед горното, ревизиращият екип приел, че дружеството е разполагало с налични парични средства към 31.12.2015 г., с които е могло да извърши погасяване на задълженията към бюджета. Въпреки достатъчната наличност на парични средства в касата на дружеството, ревизираното лице, в качеството си на управител не е разпоредило плащане, а е насочил част от свободните парични средства по собствени банкови сметки, както и по сметки на подотчетни лица. Тези действия и поведение на ревизираното лице са довели до намаляване на имуществото на дружеството, в резултат на което недобросъвестно е препятствано събирането на данъци и осигурителни вноски. Прието е, че е налице отклоняване на ресурси на дружеството към свързани лица, като се съдържа и субективен елемент - недобросъвестно извършени плащания с характер на скрито разпределение на печалбата. Аргумент в подкрепа на това органите по приходите са изтъкнали и обстоятелството, че отклонените суми, които формално са представяни като служебни аванси, не са свързани с дейността на дружеството, тъй като нямало първични документи /фактури от доставчици, РКО, авансови отчети/ доказващи, че предоставените служебни аванси са използвани за закупуване на стоки/услуги, необходими за дейността на дружеството, още повече, че и предоставените парични средства, не са възстановени впоследствие в касата или по банковите сметки на дружеството.

Обобщавайки събраните доказателства органите по приходите са направили извод, че е изпълнен фактическият състав на чл. 19, ал. 2 от ДОПК, за ангажиране на

субсидиарна отговорност на С. З. Г. за горепосочените задължения на ТХ „Русалка Холидейз“ ЕООД.

С. З. Г. оспорила по административен ред Ревизионен акт /РА/ Р-22221019006574-091-001 от 04.05.2020 г., издаден от органи по приходите, К. Г. М. - орган, възложил ревизията и И. Р. Н. - ръководител на ревизията, като с решение № 1256 от 12.08.2020 г. на директора на Дирекция „ОДОП“, РА е отменен в едната му част, в друга изменен и потвърден.

За да стори това решаващият орган с оглед представени след издаване на РА доказателства от страна на жалбоподателя представени към жалбата му във връзка оспорването на РА и приложено банково извлечение от 11.06.2020 г. /датата на подаване на жалбата/, в което е посочено, че се внася сума в размер на 44 961,34 лв. за погасяване на задължения по ЗДДС за м. 07 и м. 08.2015 г. и съобразно Разпореждане № С2000022-125-0158170/10.07.2020 г. на публичен изпълнител, от което се установявало, че постъпилата сума в размер на 44 961,34 лв. е разпределена за погасяване на вноски за ДОО за периода от 01.03.2016 г. до 31.07.2016 г., в общ размер на 18 831,85 лв. /главница/, за ДДС за м. 07.2015 г. в размер на 1 237,41 лв., за м. 08.2015 г. - 14 545,21 лв. /главница/, за вноски за ЗО за периода от 01.03.2016 г. до 31.07.2016 г., в общ размер на 7 718,42 лв. /главница/ и за вноски за УПФ за периода от 01.03.2016 г. до 31.07.2016 г., в общ размер на 2 588,45 лв. /главница/, е приел, че задълженията на дружеството по ЗДДС за м. 07.2015 г. са погасени изцяло. След справка в информационната система на НАП се установява, че е налице и погасяване на лихви в размер на 1 511,84 лв. Предвид разпоредбата на чл. 21, ал. 3 от ДОПК, съгласно която отговорността на третите лица отпада с отпадането на задължението, за което е установена с влязъл в сила акт, решаващият орган е приел ревизионният акт за необоснован в частта на ангажираната отговорност по реда на чл. 19, ал. 2 от ДОПК за тези задължения и същият е отменен, като незаконосъобразен.

За м. 08.2015 г. било прието, че са погасени част от задълженията, в размер на 14 545,21 лв. и лихви в размер на 7 892,67 лв., с оглед на което РА в тази част бил изменен като установената главница в размер на 43 723,93 лв. е изменена в размер на 29 178,72 лв. и лихви в размер на 13 178,96 лв.

Относно останалите публични изискуеми задължения на ТХ „РУСАЛКА ХОЛИДЕЙЗ“ ЕООД, представляващи лихви за невнесени в срок вноски за здравно осигуряване /за осигурители/ в размер на 138,75 лв. за данъчни периоди от 01.04.2015 г. до 30.11.2015 г., лихви за невнесен в срок данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения в размер на 109,88 лв. за данъчни периоди от 01.05.2015 г. до 30.11.2015 г., лихви за невнесени в срок вноски за ДОО /за осигурители/ в размер на 280,79 лв. и лихви за невнесени в срок вноски за УПФ /за осигурители/ в размер на 85,40 лв., решаващият орган приел, че не са погасени и ревизионният акт в тази му част бил потвърден.

За изясняване спора по делото е допуснато и прието, като неоспорено от страните по делото съдебно-техническа експертиза, изготвена от вещото лице Д. С.. От заключението на експерта се установява, че всички документи в ревизионното производство, а именно ЗВР № Р-22221019006574-020-001 от 11.10.2019 г., ЗИЗВР № Р-22221019006574-020-002/ 05.02.2020 г., РД № Р-22221019006574-092-001/30.01.2020 г. и РА № Р-22221019006574-091-001/04.05.2020 г. са електронно подписани. По отношение на ЗВР № Р-22221019006574-020-001 от 11.10.2019 г. и ЗИЗВР №

P-22221019006574-020-002/ 05.02.2020 г., вещото лице е констатирало, че тези документи са подписан от К. Г. М., като валидността на подписа е от 01.10.2019 г. 09:17:38 ч. до 30.09.2020г. 09:17:38 ч., издаден от доставчик на удостоверителни услуги В-Т., „Банксервиз“ АД. Това означава, че към момента на полагане 11.10.2019 г. 13:13:44 ч., подписът е бил валиден и активен. Извършена било проверка от експерта, в публичния регистър за ел. подписи показва, че подписът на К. Г. М. е Професионален КУКЕП (Квалифицирано удостоверение за квалифициран електронен подпис), което означава, че е създаден за служител на организация, в случая НАП с ЕИК: 1310631880221. РА освен, че е подписан от К. М. с валиден КЕП, същият е подписан и от И. Р. Н., с подпис положен на 04.05.2020 г. в 14:08:47 ч. Валидността на подписа е от 29.05.2019 г. 08:18:52 ч. до 28.05.2020 г. 08:18:52ч., издаден от доставчик на удостоверителни услуги В-Т., „Банксервиз“ АД. Това означава, че към момента на полагане, подписът е бил валиден и активен. РД е електронно подписан с два подписа. Подписите са на: 1. I. R. N., положен на 30.01.2020 г. в 11:51:39 ч. Валидността на подписа е от 29.05.2019 г. 08:18:52 ч. до 28.05.2020 г. 08:18:52ч., издаден от доставчик на удостоверителни услуги В-Т., „Банксервиз“ АД, валиден и активен към момента на полагането му и на 2. V. B. L., положен на 30.01.2020 г. в 11:41:23 ч. Валидността на подписа е от 29.05.2019 г. 08:09:42 ч. до 28.05.2020 г. 08:09:42ч., издаден от доставчик на удостоверителни услуги В-Т., „Банксервиз“ АД, валиден и активен към момента на полагането му. В заключение вещото лице е посочило, че всички изследвани документи са електронно подписани. Това означава, че след електронното подписване не са правени никакви промени върху изследваните документи. Посочило е редът на връчване на документите от НАП, а именно: 1/. НАП създава архивен файл, в който са записани документите за връчване 2./ Архивният файл (в .zip формат) се публикува на сървър на НАП за определен период от време (90 дни) 3./ Служител на НАП изпраща през ИС „Контрол“ имейл до съответното лице - клиент (физическо или юридическо). Имейлът и съгласието за получаване на документи по електронен път са декларирани предварително от лицето. 4./ Клиентът на НАП след като е получил имейла и натискайки върху линка (интернет връзката, посочена в имейла) активира връзката и получава официално документите от НАП. Видно от справката за връчване на документите по електронен път става ясно, че подписите са били положени преди документите да бъдат изтеглени от С. З. Г. с имейл [електронна поща] (т.е. преди връзката получена в имейла да бъде активирана) Следователно подписите са били положени върху документите преди да бъдат изпратени от служители на НАП и получени от получателя.

По делото са събрани и гласни доказателствени средства с разпита на свидетеля В. Б. Б., които съдът ще обсъди в мотивите на решението.

По делото освен административната преписка, са приобщени и новопредставени от страна на жалбоподателя доказателства, не съдържащи се в ревизионната преписка.

**При така изложената фактическа обстановка, съдът приема от правна следното:**

**По допустимостта на жалбата:**

Ревизионният акт е обжалван по административен ред с подадена от С. З. Г. жалба, поради което жалбата е процесуално допустима, като изпълнила абсолютната процесуална предпоставка на чл. 156, ал. 1 и 2 ДОПК при съдебното обжалване на ревизионен акт.

Събраните по делото доказателства установяват, че решението на директора на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ при ЦУ на НАП е връчено на 21.08.2020 г., а жалбата до съда е депозирана чрез директора на дирекция „ОДОП“ с дата 02.09.2020 г., поради което е спазен срокът за оспорване, като е

спазено и изискването по чл.156, ал. 2 ДОПК.

Наред с посоченото жалбата е процесуално допустима, тъй като е подадена срещу подлежащ на оспорване акт и от негов адресат.

Предвид изложеното жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана по същество.

**По същество на спора:**

Разгледана по същество жалбата е основателна по следните съображения:

Предмет на оспорване в настоящото производство е ревизионен акт № Ревизионен акт /РА/ № Р-22221019006574-091-001/04.05.2020 г. издаден от органи по приходите, К. Г. М. - орган, възложил ревизията и И. Р. Н. - ръководител на ревизията, изменен и потвърден с решение № 1256 от 12.08.2020 г. на директора на Дирекция „ОДОП“.

В жалбата е направено искане за прогласяване на нищожността на оспорения акт, което искане съдът е длъжен да разгледа преди да извърши контрол за законосъобразността и обосноваването на данъчния акт.

Съгласно чл.149, ал. 5, вр. пар. 2 от ДР на ДОПК административните актове могат да се оспорят с искане за обявяване на нищожността им без ограничение във времето.

Нормативна уредба за недействителността на административните актове липсва. Няма законово определение за нищожни или унищожяеми административни актове. Те са установени в административноправната теория и в съдебната практика понятия, които допринасят за изясняване на понятията „нищожност“ и „унищожяемост“ и за изграждане на критерии за разграничаване на нищожните от унищожяемите административни актове. Един административен акт е нищожен, когато е засегнат от тежък порок - от неспазване на изрично определените в закона условия за валидността на административния акт или поради нарушаване на някое от нормативно установените изисквания за законност на административните актове - изброени съответно пет порока в чл. 146 АПК. Категорични критерии не са възможни, като преценката е с оглед на конкретни обстоятелства за допуснатата нередовност на акта.

На първо място, като безспорен критерии за нищожност, е очертана липсата на компетентност на административния орган да издаде акта. Компетентността на административния орган представлява кръга от въпроси от сферата на изпълнителната власт, които той едновременно е овластен и задължен да решава. Конституцията на Република България и АПК прогласяват принципа на законоустановеност на компетентността на административните органи. Те могат да действат само въз основа на закона и в рамките на правомощията си, а актовете и действията им извън тях са винаги нищожни - не пораждат правни последици. В Тълкувателно решение № 2/91 г. на ОСГК на Върховния Съд е посочено, че „всяка некомпетентност води до нищожност“.

Съгласно чл. 112, ал. 1 от ДОПК, ревизионното производство се образува с издаването на заповедта за възлагането на ревизия. Съобразно чл. 119, ал. 2 ДОПК е предвидено, РА да се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. Ръководител на ревизията е този, посочен в заповедта за възлагане чл. 113, ал. 1, т. 2 ДОПК, а органът, възложил ревизията е териториалният директор или лицето на което са делегирани правомощията за това по реда на чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК.

В Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по т. д. № 10/2016 г. на ВАС изрично е прието, че „за да е налице валидно издаден ревизионен акт в общата хипотеза на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, последният следва да е издаден съвместно от две лица: 1. от органа, имащ качеството на „възложил ревизията“, определен за това с акт на директора на компетентната териториална дирекция и 2. от орган по приходите,

определен за ръководител на ревизията със заповедта за възлагането на същата. Единият е определен по силата на закона и заповедта на териториалния директор чл. 112, ал. 2, т. 1 във вр. с чл. 119, ал. 2 ДОПК, а другият - от първия, въз основа на заповедта за възлагане на ревизия чл. 113, ал. 1, т. 2 ДОПК. От разпоредбата на чл. 7, ал. 3 ДОПК следва правилото за неизменност на компетентния орган по приходите за разглеждане и решаване на конкретен въпрос или преписка. Изключението от това правило е изземването на разглеждането и решаването на въпроса/преписката и възлагането им на друг орган. Предпоставките за изземване на производството са изчерпателно изброени-наличие на основания за отвод или самоотвод и трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения. Правомощието да промени компетентния орган е на определен в закона горестоящ орган, като при действието на чл. 7, ал. 3 ЗНАП правомощието по чл. 7, ал. 3 ДОПК е част от компетентността на изпълнителния и на териториалния директор или на определени от тях служители на агенцията.

В случая се установи, че ревизията на жалбоподателя е започнала въз основа на ЗВР № Р-22221019006574-020- 001/11.10.2019 г., връчена по електронен път на 16.10.2019 г. на жалбоподателя. Същата е издадена от К. Г. М. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. /оправомощена със Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С./ т.е от лице, което е оправомощено да издава и подписва такива заповеди и с която е определено извършването на ревизия да е от следният ревизиращ екип: 1. В. Б. Л., на длъжност главен инспектор по приходите /ръководител на ревизията/ и 2. И. Р. Н. – главен инспектор по приходите. В заповедта е посочено, че ревизията следва да бъде извършена в срок от три месеца от връчване на ЗВР, т.е до 16.01.2020 г., видно от представената по делото разписка /л. 84/ от която се установява връчване на електронния адрес на жалбоподателя на 16.10.2019 г. На 30.01.2020 г. от посочения по-горе ревизиращ екип е издаден ревизионен доклад № Р-22221019006574-092-001/30.01.2020 г. След издаването на РД, на 05.02.2020 г. е издадена заповед за изменение на заповедта за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р-22221019006574-020-002/05.02.2020 г., издадена от К. Г. М., като в нея съставът на ревизиращият екип е променен, като И. Н. е определена едновременно за член и за ръководител на екипа. Като срок за извършване на ревизията е определен 16.01.2020 г.

По делото от страна на жалбоподателя въпреки указаната му с определението от 06.10.2020 г. доказателствена тежест, други доказателства относно компетентността на органите издали актовете в ревизионното производство, не са ангажирани както в писмен вид, така и на електронен носител.

С оглед така ангажираните доказателства, безспорно по делото се установява, че след изтичане на срока на ревизията е изменен ревизиращия екип, като е определен нов орган по приходите за ръководител на ревизията и едновременно с това лицето е останало член на ревизиращия екип. Разпоредбата на чл. 119, ал. 2 ДОПК вменява задължението на възложителя на ревизията и ръководителя на ревизията да издадат ревизионния акт, което определя тяхната материална компетентност, но в случая не е налице надлежно определяне на И. Н. за ръководител на ревизията на две основания. Не са приложени по делото доказателства от които да е видно, че по отношение на първоначално определеният ръководител на ревизията В. Б. Л. е настъпила трайна невъзможност да изпълнява задълженията си като ръководител на ревизията, което да обосновава изземване на преписката на основание чл. 7, ал. 3 ДОПК. Съдът намира, че незаконосъобразно е била иззета преписката от ръководителя на ревизията и члена на ревизиращия състав, при липса на доказателства за законосъобразно прилагане на чл. 7, ал. 3 от ДОПК и на конкретни



обстоятелства, които предоставят възможност на горестоящия орган да иземе правомощия на орган по приходите и да възложи на друг орган по приходите тяхното изпълнение.

Изземването и издаването на последната заповед за ЗИЗВР е направено след изтичане на срока за извършване на ревизията, поради което следва да се приеме, че доколкото в случая е извършена промяна без да е налице заповед за удължаване на срока, не е налице валидно изменение на екипа, подписал ревизионния акт. Освен това при определяне на И. Р. Н. за ръководител на ревизията не е съобразено, че в същото време тя има качеството на член на ревизиращия екип. Дублирането на двете функции създава неяснота в какво качество длъжностното лице е подписало ревизионния акт.

Липсата на компетентност на единия орган при поделена компетентност по чл. 119 от ДОПК безспорно обуславя нищожност на издадения ревизионен акт.

Изискването за действителност, както се посочи по-горе е основен критерий за законосъобразност на всеки административен акт и обуславя неговото правно действие. Затова и сред основанията за оспорване на административните актове по чл. 146 АПК, респ. чл. 160, ал. 2 ДОПК, на първо място е посочено липсата на компетентност. При липса на такава компетентност /по степен, по място, по време или по предмет/, актът би бил недействителен, т.е. нищожен. Поради това и разпоредбата на чл. 168, ал. 1 и ал. 2 АПК във вр. с § 2 ДР на ДОПК вменява на съда задължението служебно да извършва проверка за законосъобразност на оспорения акт на всички основания по чл. 146 от АПК, включително и преценка за валидност, свързана с компетентността на издателя му.

В настоящия казус И. Р. Н. не е била изрично оправомощена от Изпълнителния директор на НАП или от Териториалния директор с правомощия по чл. 7, ал. 3 от ДОПК. В тази връзка следва да се посочи, че органът по приходите, възложил ревизията, притежава материална компетентност да издаде по реда на чл. 113, ал. 3 от ДОПК, ЗВР, с която да измени издадените от него предходна ЗВР, но когато това е обусловено от изземване по чл. 7, ал. 3 ДОПК е необходимо преди това изземването да е направено от компетентния за това орган със законосъобразен акт.

От изложеното следва правният извод, че ЗВР, с която е сложено началото на ревизионното производство, а също така съобразно императивното правило на чл. 113, ал. 1, т. 2 от ДОПК е определен и органът, натоварен с функциите на „ръководител на ревизията“ и в този смисъл определен да участва в екипа по издаването на РА, съобразно нормата на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, е издадена от некомпетентен орган, поради което и не е могла да породи целените правни последици. /В този смисъл решение № 18/03.01.2020 г. по адм. д. № 8637/2019 г. на ВАС, I отд., решение № 13346/06.11.2017 г. по адм. д. № 4850/2017 г. на ВАС, I отд., решение № 5206 от 17.05.2023 г. по адм.дело № 9474/2022 г., VIII отд. на ВАС и др./

Издаденият в хода на ненадлежно образувано ревизионно производство и от некомпетентни органи по приходите ревизионен акт е нищожен, както беше посочено по-горе, което налага прогласяване на нищожността на Ревизионен акт № Р-22221019006574-091-001/04.05.2020 г. издаден от органи по приходите, К. Г. М. - орган, възложил ревизията и И. Р. Н. - ръководител на ревизията, изменен и потвърден с решение № 1256 от 12.08.2020 г. на директора на Дирекция „ОДОП“.

#### ***По разноските по производството:***

При този изход от процеса на жалбоподателя следва да се присъдят разноски в размер на 510 лв, съгласно списък по чл. 80 от ГПК / на стр. 477 от делото /, от които 10 лева – държавна такса и 500 лева възнаграждение за вещо лице.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, III отделение, 70-състав

**РЕШИ:**

**ОБЯВЯВА ЗА НИЩОЖЕН** Ревизионен акт РА/ № Р-22221019006574-091-001/04.05.2020 г. издаден от органи по приходите, К. Г. М. - орган, възложил ревизията и И. Р. Н. - ръководител на ревизията, изменен и потвърден с решение № 1256 от 12.08.2020 г. на директора на Дирекция „ОДОП“, с което ревизионния акт, в частта на ангажирана отговорност на С. З. Г. за задължения на ТХ „Русалка Холидейз“ ЕООД по ЗДДС за данъчен период м. 08.2015 г. в размер на 43 723,93 лв. е изменен и размерът е определен на 29178,72 лв., ведно със съответните лихви в размер на 13 178,96 лв., а в частта касаеща ангажирана отговорност на С. З. Г. за задължения на „ТХ „Русалка Холидейз“ ЕООД, представляващи лихви за невнесени в срок вноски за здравно осигуряване /за осигурители/ в размер на 138,75 лв. за данъчни периоди от 01.04.2015 г. до 30.11.2015 г., лихви за невнесен в срок данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения в размер на 109,88 лв. за данъчни периоди от 01.05.2015 г. до 30.11.2015 г., лихви за невнесени в срок вноски за ДОО /за осигурители/ в размер на 280,79 лв. и лихви за невнесени в срок вноски за УПФ /за осигурители/ в размер на 85,40 лв. е потвърден.

**ОСЪЖДА** ТД на НАП да заплати на С. З. Г., ЕГН [ЕГН], със съдебен адрес: [населено място].[жк], [улица], вх. „Б“, ет. 2. ап. 17, чрез адв. Т. Д. - САК и адв. И. Д. сумата 510 лева, представляващи разноски по делото

Решението подлежи на обжалване пред ВАС в 14-дневен срок от съобщението на страните.

**СЪДИЯ:**