

РЕШЕНИЕ

№ 1149

гр. София, 22.02.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав, в публично заседание на 24.11.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **8548** по описа за **2019** 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 Р. Д. Т. от [населено място],[жк], [жилищен адрес] ЕГН: [ЕГН], подадена чрез адв.К., против Ревизионен акт № Р-22002218000555-091-001/28.11.2018 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 1072/21.06.2019 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП.
Жалбоподателката оспорва РА, с който е ангажирана отговорността ѝ по чл.19, ал.2 ДОПК в качеството и на управител на "П.Р.Продакшън-Н" ООД, ЕИК:[ЕИК] за задължения на дружеството в общ размер на 405 112.81 лв. – главница в размер на 325 600.89 лв. и лихви в размер на 79 511.92 лв., представляващи: задължения по Закона за данък върху добавената стойност за данъчните периоди м.април, м.юни, м.юли, м.август и м.октомври 2016 г.; за данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения за м.февруари, м.април, м.май, м.юли, м.август, м.септември м.октомври и м.декември 2016 г.; за вноски за Универсален пенсионен фонд (УПФ) за осигурители за периода от 01.12.2015 г. до 31.12.2016 г.; за Фонд държавно обществено осигуряване (ДОО) – за осигурители за м.април 2015 г. и от 01.12.2015 г. до 31.12.016 г.; за вноски за здравно осигуряване (ЗО) за 2015 г. и 2016 г. 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 с.з. жалбоподателката се

представлява от адв.К., който моли Съда да отмени оспорения ревизионен акт по изложените в жалбата съображения. Не претендира разноски.

Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез юк.К. излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, моли Съда да я остави без уважение, като присъди юрисконсултско възнаграждение в полза на ответника.

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 ДОПК. Решението на Директора на дирекция ОДОП е издадено на 21.06.2019 г., а жалбата е подадена 17.06.2019 г. (л.8), видно от поставения вх.№ 53-04-669 по описа на дирекция ОДОП-гр.С., от надлежно упълномощен адвокат (л.7) 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-22002218000555- 020-001/31.01.2018 г., издадена от Р. Г. Я. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., е възложена ревизия на жалбоподателката за установяване на отговорността и за задълженията на "П.Р.Продакшън-Н" ООД за задължения за корпоративен данък за 2015 г., за данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения за 2016 г., за ДДС за данъчни периоди м.април и от м.юни до м.октомври 2016 г., за вноски за ДОО за осигурител за периода м.април 2015 г. и от м.декември 2015 г. до м.декември 2016 г., за вноски за здравно осигуряване за осигурител за периоди от м.декември 2015 г. до м.декември 2016 г., за вноски за Универсален пенсионен фонд /УПФ/ за периода от м.декември 2015 г. до м.декември 2016 г. ЗВР е връчена лично на ревизираното лице на 16.02.2018 г. (л.19).

Извършената ревизия е повторна по реда на чл.155, ал.4 ДОПК и е възложена във връзка с Решение № 28/08.01.2018 г. на Директора на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, с което е отменен РА № Р-22221417000540-091-001/05.10.2017 г. на ТД на НАП-гр.С. за посочените данъчни периоди и са дадени задължителни указания за извършване на нова ревизия.

Със ЗИЗВР № Р-22002218000555-020-002/15.05.2017 г. срокът за извършване на ревизията е удължен до 16.07.2017 г. (л.16).

Органът по възлагането е оправомощен със Заповед № РД-01-1332/12.10.2015 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.102).

За резултатите от извършената ревизия е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22002218000555-092-001/19.09.2018 г. Жалбоподателката е подала възражение вх.№ 59-00-1222 по регистъра на офис ТД на НАП С., с което е оспорила констатациите в РД. Изложила е твърдения, че документи за търговските отношения между "П.Р. Продакшън-Н" ООД от една страна, и "П.Р. Продакшън-Н" АД и "Азар Трейд" ЕООД, от друга са представени още в хода на предходната ревизия. Посочила е, че "П.Р. Продакшън-Н" ООД разполага с достатъчно активи, за да погаси задълженията си към бюджета, поради което не следва да ѝ се вменява отговорност по чл. 19 от ДОПК, като бивш управител на юридическото лице.

Ревизионният акт, предмет на настоящото производство, с № Р-22002218000555-091-001 е издаден на 28.11.2018 г. от Р. Г. Я., Началник сектор

"Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., и Т. Д. И., гл.инспектор по приходите при ТД на НАП- [населено място] – ръководител на ревизията. Връчен е на ревизираното лице на 03.12.2018 г. по електронен път. С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях.

С оспорения РА на Р. Д. Т. е вменена отговорност по чл.19 ДОПК за деклариран и невнесени задължения на "П.Р. Продакшън-Н" ООД по СД за ДДС и декларации обр.6 за периода на ревизията в общ размер на 405 112,81 лв., в т.ч. главница (за данъци и задължителни осигурителни вноски) в размер на 325 600,89 лв., и лихви в общ размер 79 511,92 лв.

При извършена проверка, предхождаща първоначалната ревизия, от страна на приходната администрация е установено, че съдружници в "П.Р. Продакшън-Н" ООД са Р. Д. Т. и Я. Д. А.. Установено е още, че двете лица са управители на "П.Р. Продакшън-Н" ООД от основаването му на 25.03.2003 г. до датата на възлагане на първоначалната ревизия – заедно и поотделно. Констатирано е, че дружественият капитал е в размер на 5 000.00 лв., както и е разпределен по равно между двамата съдружници. Установено е, че "П.Р. Продакшън-Н" ООД има регистрация по ЗДДС, считано от 24.06.2003 г. и дерегистрация от 13.07.2005 г., както и повторна регистрация по ЗДДС, считано от 19.12.2013 г. Основната дейност на "П.Р. Продакшън-Н" ООД е изработка на текстилни и трикотажни изделия със собствени и чужди материали, производство на готови облекла, шивашки услуги на ишлеме за Европа и България, както и собствена продукция – спално бельо за магазини "Ф".

В хода на първоначалната ревизия жалбоподателката е представила учредителен акт, договори за прехвърляне на дружествени дялове и съдебни решения по партидата на "П.Р. Продакшън-Н" ООД, справки за налични недвижими имоти, МПС, дългосрочни и краткосрочни инвестиции, вземания от трети лица, ликвидни изискуеми задължения към кредитори; декларация за осъществяваната дейност от нея и "П.Р. Продакшън-Н" ООД за 2015 г. и 2016 г., декларации за свързани лица, за стопанисвани обекти от лицето и от дружеството, за използваните банкови сметки, за предоставени или получени лични средства на и от "П.Р. Продакшън-Н" ООД, за извършени плащания на дружеството през нейни лични банкови сметки, за безвъзмездно придобити от лицето активи от същото дружество и извършени плащания в натура или пари, декларация разкриване на банкова тайна. Р. Т. е декларирала, че дейността на "П.Р. Продакшън-Н" ООД са шивашки услуги, като за целта същото разполага с нает шивашки цех и собствен производствен цех в [населено място]; дружеството не е получавало и предоставяло лични средства на Т. за 2015 г. и 2016 г.; няма извършени разплащания през лични банкови сметки; няма безвъзмездно придобити активи от дружеството, както и извършени плащания в натура или в пари от неговото имущество; няма издавани пълномощни на други лица за осъществяване на управленски, търговски и други дейности на дружеството. Дейността на дружеството през проверявания период е финансирана със собствени средства от постъпления от клиенти и привлечени средства – заеми и банкови средства.

От "Първа инвестиционна банка" АД и "Юробанк България" АД е предоставена информация за движение и наличности по личните банкови сметки на Р. Д. Т. за 2015 г. и 2016 г. (П..2).

При първоначалната ревизия е констатирано, че "П.Р. Продакшън-Н" ООД има

непогасени задължения за данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения за периода от 01.02.2016 г. до 31.12.2016 г.; за ДДС за м.април 2016 г., от м.юни до м.октомври 2016 г.; за ДОО – за осигурители м.април 2015 г. и от м.декември 2015 г. до м.декември 2016 г.; за вноски за здравно осигуряване – за осигурители за периода от м.декември 2015 г. до м.декември 2016 г. и за УПФ – за осигурители за периода от м.декември 2015 г. до м.декември 2016 г., както и лихви за забава. Задълженията не са внесени в републиканския бюджет и същите подлежат на изпълнение от публичен изпълнител по образувано изпълнително дело № 22150047523/2015 г.

На "П.Р. Продакшън-Н" ООД е извършена насрещна проверка, при която са представени изисканите му документи. Органите по приходите в хода на първоначалната ревизия са прегледали оборотни ведомости за 2015 г. и 2016 г., главна книга на сметка 501, 502, 503 и 504. "П.Р. Продакшън-Н" ООД е посочило ликвидните изискуеми задължения към кредитори/доставчици, в т.ч и публични задължения към НАП към 20.06.2017 г. в размер на 458 328.39 лв. Лицето е декларирало извършваната дейност: изработка на текстилни и трикотажни изделия със собствени и чужди материали, производство на готови облекла, шивашки услуги на ишлеме за Европа и страната.

Ревизията е констатирала, че "П.Р. Продакшън-Н" ООД е осъществило плащания към свързани лица - "П.Р. Продакшън-Н" АД и "Азар Трейд" ЕООД. В тази връзка "П.Р. Продакшън-Н" ООД допълнително е представило фактури от "Азар Трейд" ЕООД, договори и приемо-предавателни протоколи към тях, издадени фактури от "П.Р. Продакшън-Н" АД с приложени към тях договори и приемо-предавателни протоколи, договори за банков кредит с "Първа инвестиционна банка" АД за съдлъжник, справки за платени и получени суми от и към "Азар Трейд" ЕООД и "П.Р. Продакшън-Н" АД с данни за платена сума, дата на плащане, и начин на разплащане.

Ревизията е констатирала, че "П.Р. Продакшън-Н" ООД е изплатило на "Азар Трейд" ЕООД възнаграждения по фактури в общ размер 29 708.40 лв., и по Договор за съвместна дейност в размер на 265 136.28 лв. Представен е Договор за съвместна дейност от 20.05.2014 г. между "П.Р. Продакшън-Н" ООД и "Азар Трейд" ЕООД, с който двете дружества са се споразумели да обединят своите усилия за осъществяване на дейност: конфекционирание на мъжки, дамски и детски облекла и производство на домашен текстил, както и търговска дейност за извършване на други, позволени от закона дейности, които следва да бъдат конкретизирани с подписване на допълнителни споразумения (анекси) – неразделна част от договора. Страните се споразумяват заедно да изградят и оборудват с машини производствена база в [населено място]. Договорено е, че "Азар Трейд" ЕООД осигурява сумата от 295 000 евро под форма на кредит, която сума е част от цената на производствената сграда в [населено място]. Сградата следва да бъде закупена от "П.Р. Продакшън-Н" ООД и ще бъде нейна собственост. Разликата до крайната цена на сградата следва да се осигури от "П.Р. Продакшън-Н" ООД. Задължението на "Азар Трейд" ЕООД е да осигури машините за производствените линии от програмата "Енергийна ефективност", спечелена от фирмата, като отговаря за нейното успешно реализиране. "П.Р. Продакшън-Н" ООД се задължава да изгражда базата, като финансира строителните работи и отговаря за окончателното завършване на обекта, осигурява финансирането на програмата по "Енергийна ефективност" в частта извън субсидията, отпусната от програмата, осигурява личния състав и техническите лица – технолози, кроячи,

шивачи и целия необходим персонал за осъществяване на производствената дейност. Ревизиращите органи са констатирани, че в сключения договор няма клауза за предоставяне на средства от "П.Р. Продакшън-Н" ООД на "Азар Трейд" ЕООД (П..1). Установено е още, че "П.Р. Продакшън-Н" ООД е изплатило на "П.Р. Продакшън-Н" АД възнаграждение по фактури общо в размер на 105 624 лв. и суми за погасяване на кредитни задължения – 941 748.88 лв., като по отношение на плащанията за погасяване на кредитни задължения в хода на първоначалната ревизия не са представени доказателства. Органите по приходите са извършили анализ на представените от "П.Р. Продакшън-Н" ООД оборотни ведомости, при които са установили, че плащанията към доставчици за 2015 г. са в размер на 708 004.87 лв., а за 2016 г. – в размер на 604 525.84 лв. Р. парични средства по каса и банка към 31.12.2015 г. са в размер на 666 320.31 лв., а към 31.12.2016 г. – в размер на 1 306 863.57 лв., основно отчетени като касова наличност. От друга страна, в представената декларация от "П.Р. Продакшън-Н" ООД, подписана от управителя Р. Т., са декларирани налични ликвидни изискуеми задължения към кредитори/доставчици, в това число и към ТД на НАП-гр.С. задължение в размер на 458 328.39 лв. за неплатени данъци и осигурителни вноски.

При първоначалната ревизия въз основа на представените банкови извлечения от лични банкови сметки на Р. Т. е констатирано, че през 2015 г. и 2016 г. същата е внесла суми в общ размер от около 120 000 лв. За същия период полученият общ облагаем доход на Р. Т. е в размер на 44 360 лв., като за източника на тези средства в хода на първоначалната ревизия не са представени доказателства.

В хода на първоначалната ревизия органите по приходите са формирали извод, че в качеството си на управител на "П.Р. Продакшън-Н" ООД Р. Т. е разпоредила плащания от името на дружеството, с което впоследствие е затруднила погасяването на задълженията му към бюджета и така са създадени предпоставки за формиране на нови такива. От анализ на представените документи е констатирано, че през ревизирания период "П.Р. Продакшън-Н" ООД е осъществило плащания към свързани лица - "П.Р. Продакшън-Н" АД и "Азар Трейд" ЕООД. Прието е, че за плащанията няма договорни и/или търговски основания, което предполага отклонение на средства от дружеството с цел избягване на плащане на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски. През периода "П.Р. Продакшън-Н" ООД е извършило плащания към доставчици, като платените суми превишават по размер задълженията на дружеството за данъци и задължителни осигурителни вноски. Прието е, че управителят Р. Т. с действията си е допуснала извършване на тези плащания към двете дружества, както и към доставчици, вследствие на което е налице състояние на невъзможност да бъдат събрани задължения за данъци. Въпреки наличието на парични средства по банковите сметки и по каса в дружеството, с бездействията си Р. Т. е допуснала да не бъдат извършени плащания към бюджета за дължимите и изискуеми публични задължения.

В тази връзка, въз основа на събраните в хода на ревизията доказателства и установените обстоятелства, органите по приходите са приели, че са налице основанията за прилагане на чл.19, ал.1 ДОПК за ангажиране отговорността на Р. Т. за декларираните и неплатени задължения на "П.Р. Продакшън-Н" ООД за данъци и осигурителни вноски. Отговорността е вменена с РА № Р-22221417000540-091-001/05.10.2017 г., отменен при обжалването по административен ред.

Във връзка с дадените указания с отменителното решение от Р. Т. е изискано изясняването на относими към ревизионното производство факти и обстоятелства, свързани с установените при първоначалната ревизия движения на парични средства в общ размер на 120 000 лв. по банковите й сметки за 2015 г. и 2016 г., в т.ч. получени доходи, заеми, финансираня, дарения и други подобни източници на парични средства. В отговор Т. е представила писмени обяснения, в които е заявила, че единствените доходи, получени през посочения период, са от изплатени работни заплати по Договор за управление и контрол и дивиденди, предвид което паричните средства, внесени в банковите й сметки, са генерирани от тези два източника; не е получавала финансираня под формата на заеми, дарения и други.

На "П.Р. Продакшън-Н" ООД, "П.Р. Продакшън-Н" АД и "Азар Трейд" ЕООД са извършени насрещни проверки. Изготвените до дружествата искания са връчени по електронен път, като на органите по приходите са представени документи и писмени обяснения, подробно описани на стр.9-15 от РД.

В хода на повторната ревизия е посетен офис на "София Финанс Партнерс" ЕООД, където се съхраняват счетоводните и търговските документи на "П.Р. Продакшън-Н" ООД за периода след 01.01.2016 г. При проверката на счетоводните документи органите по приходите са установили движения на парични средства по кредита на счетоводни сметки 501-Каса в лева и 502-Каса във валута. Констатирано е още, че същите са вследствие на установена след инвентаризация липса на касови наличности в общ размер на 1 109 600 лв. и сторниран /липсващ/ протокол за разпределение на дивиденди. Предвид липсата на документи, отразяващи извършените счетоводните записвания, същите са изискани да се представят от проверяваното лице в срок от 7 дни. В отговор "П.Р. Продакшън-Н" ООД е представило: Заповед за инвентаризация от 18.12.2017 г.; инвентаризационни описи на активи и касови наличности към 29.12.2017 г. и оборотна ведомост към 30.06.2018 г. Представени са и писмени обяснения, съгласно които установената към 29.12.2017 г. липса на парични средства в брой и сторнирания протокол за разпределяне на дивиденди са довели до коригиране на финансовия резултат на дружеството за 2017 г. В тази връзка за 2017 г. е подадена коригираща ГДД по чл.75, ал.3 ЗКПО, в която е извършено увеличение на финансовия резултат със сумата от 1 110 644,83 лв., отразена в Част VII – Деклариране на извършено скрито разпределение на печалбата сума в размер на 1 109 600 лв.

С оглед представените по време на повторната ревизия доказателства и приобщените от първоначалната ревизия, органите по приходите са формирали изводът, че в качеството си на Управител на "П.Р.Продакшън-Н" ООД, Р. Т. е извършила разпореждане с парични средства без съответната документална обосновааност, което е довело до намаляване имуществото на дружеството в пари до степен да е невъзможно събирането на натрупаните от "П.Р.Продакшън-Н" ООД задължения за данъци и осигурителни вноски. Прието е, че са налице всички предпоставки за ангажиране отговорността на Т. по чл.19, ал.2 ДОПК: недобросъвестно деяние на управителя, вследствие на което имуществото на задълженото лице е намаляло и това е причина за неплащането на данъци и задължителни осигурителни вноски. Като основен аргумент приходните органи са изтъкнали липса на основания за извършени плащания в полза на свързаните лица "Азар Трейд" ЕООД и "П.Р. Продакшън-Н" АД; липса на парични средства в брой в касата на "П.Р.Продакшън-Н" ООД; постъпили по банковата сметка на Р. Т. финансови средства без установен произход.

Въз основа на горното на Р. Д. Т. е вменена отговорност по чл.19 ДОПК за декларираните по СД по ДДС и декларации обр.б и невнесени задължения на "П.Р.Продакшън-Н" ООД за периода на ревизията в общ размер на 405 112.81 лв., в т. ч. главница /за данъци и задължителни осигурителни вноски/ в размер на 325 600.89 лв. и лихви в размер на 79 511.92 лв.

Недоволна от издадения й РА, жалбоподателката го е оспорила по административен ред и с

Решение № 1072/21.06.2019 г., издадено "за" Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, РА е потвърден.

Към доказателствения материал по делото се приобщиха следните **писмени доказателства**: Представени от жалбоподателя: с молба под опис от 16.01.2020 г. (л.111): решения за разпределяне на дивиденди, разходни касови ордери, служебни бележки за доход, обратна ведомост, инвентарна книга и договори.

Представени от ответника: с молба от 12.12.2019 г. (л.97), в с.з. от 16.01.2020 г. (л.176), в с.з. от 18.06.2020 г. (л.219).

Представени от доставчика на удостоверителни услуги "Борика" АД информация и доказателства за издадени квалифицирани електронни подписи и период на тяхната валидност за органите по приходите Р. Г. Я., Т. Д. И., И. Г. К. (л.82); Р. Г. Я., П. Н. Г. и С. Д. Т. (л.204).

С Определение № 8628 от 19.11.2020 г. производството по делото беше спряно до постановяване на тълкувателно решение по тълкувателно дело № 7/2019 г. на ВАС. След постановяване на Тълкувателно решение № 5 от 29.03.2021 г. на ВАС, ОСС от Първа и Втора колегия делото беше възобновено.

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

Ревизията е повторна в изпълнение на отменително решение на Директора на ДОДОП, с което е отменен предходно съставен РА. При повторната ревизия не започва нова такава, а се възстановява висящността на производството по отменения РА. Аргумент в тази подкрепа може да бъде извлечен от нормата на чл.155, ал.6 ДОПК, съгласно която производството по издаване на новия акт започва от първото незаконосъобразно действие, послужило за отмяната на акта. С оглед на това ревизионното производство започва от първата заповед за възлагане на ревизия като производството е висящо до влизане в сила на постановления РА. В този смисъл следва да се отбележи, че е спазен срокът по чл.109 ДОПК.

Съгласно чл.112, ал.2 ДОПК ревизията може да се възлага от: 1. органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната ТД на НАП или 2. изпълнителния 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. Според нормата на чл.7, ал.1, т.3 ЗНАП органи по приходите са директорите на дирекции, началниците на отдели и сектори в НАП. Безспорно в чл.7, ал.1, т.3 ЗНАП като органи по приходите са определени началниците на отдели, каквато длъжност заема издателят на ЗВР и РА. Предвид представената по делото Заповед № РД-01-1332/12.10.2015 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.102), следва изводът, че ЗВР по първоначалната и повторната ревизия са издадени от компетентен за целта орган на приходната администрация, както и че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.118, ал.2 ДОПК във вр.с чл.7, ал.1, т.4 ЗНАП и чл.119, ал.2 ДОПК, в кръга на определените им правомощия (в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС).

Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 от кодекса, както и указанието, че се приемат констатациите от РД, който представлява неразделна част от РА. Оспореният ревизионен акт съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели.

Съгласно чл.3 ЗЕДЕУУ (ред. - ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на

РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл.3, т.35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

Съгласно чл.4 ЗЕДЕУУ, автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ превръщат към същия регламент и съгласно тях "усъвършенстван електронен подпис" означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а "квалифициран електронен подпис" означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото са представени удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги със съдържанието по чл.24, ал.1 ЗЕДЕУУ, обосновава извод за това, че заповедта за възобновяване на ревизия и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал.3 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

По делото са представени справки от публичните регистри на "Борика" АД за издадени електронни подписи и удостоверения за квалифициран електронен подпис на органите по

приходите, подписали както първоначалния РА, така и настоящия. Такива удостоверения са приобщени и за лицата, издали ЗВР. Съдът намира, че тези доказателства не са необходими, предвид разпоредбата на чл.25, т.1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл.52 от 01.07.2016 г., както и на чл.5, т.2, предл.2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО НА ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Т.е. доказателства за КЕП не следва да бъдат представяни, макар това да е сторено от ответника в настоящото производство, а освен това са събрани и служебно от Съда.

Според чл.28, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция) доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър (база данни), в който публикува удостоверенията, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Последната разпоредба е доразвита в чл.37, ал.2 от Наредба за дейността на доставчиците на удостоверителни услуги, реда за нейното прекратяване и за изискванията при предоставяне на удостоверителни услуги, според която регистърът съдържа: 1. удостоверенията за квалифициран електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик на удостоверителни услуги; 2. списък на издадените удостоверения за квалифициран електронен подпис; 3. списък на прекратените удостоверения; 4. удостоверения за време за представяне на електронен подпис, създаден за определен електронен документ, в случаите, когато такива се издават от доставчика на удостоверителни услуги; 5. информация по чл.28, ал.3 ЗЕДЕУУ. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информация относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия.

Видно е от съдържащите се в делото справки – извлечения от информационната система, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от B-Trust Operational CA QES, с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичния регистър, поддържан от доставчика на удостоверителни услуги и достъпен на адрес: <https://www.b-trust.org/bg>, може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. Справката в този регистър показва, че към датата на РА подписалите го лица са притежавали издадени и валидни удостоверения за професионален електронен подпис.

От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил първата и повторната ревизия, както и че органите по приходите, извършили първата и повторната ревизия, са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА.

На следващо място, наличието на КЕП на органите, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, се установява по категоричен начин от приетото по делото удостоверение, издадено от трето лице, издател на КЕП – "Борика" АД. От същото се установява, че към датите на издаване на оспорения РА, заедно с приложените към него РД, ЗВР и ЗИЗВР, квалифицираните подписи са валидни и са издадени на органите по приходи, подписали електронните документи. Ето защо Съдът намира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са надлежно подписани.

Предвид гореизложеното Съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма.

Съдът намира, че и потвърждаващото решение е издадено от компетентен административен орган, съгласно представената Заповед ЗЦУ-ОПР-42/19.12.2017 г., с която Е. С. П. – Заместник-директор на дирекция ОДОП-гр.С., е оповомощена при отсъствие на титуляра да

упражнява правомощията на Директор, включително и тези по чл.152, ал.2 ДОПК; Заповед № 1965/14.06.2019 г., издадена на основание чл.86 ЗДСл, с която Н. К. – Директор на ДОДОП, е командирован за периода от 20.06.2019 г. до 21.06.2019 г., включително (л.100).

По приложението на материалния закон Съдът намира следното:

Спорният въпрос се свежда до това дали са предпоставките по чл.19, ал.2 ДОПК.

Разпоредбата в приложимата и редакция (ДВ, бр.92 от 2017 г., в сила от 21.11.2017 г.), адаптирана към поставения за разглеждане случай, предвижда, че управител, член на орган на управление, прокурист, търговски представител, търговски пълномощник на задължено юридическо лице по чл.14, т.1 и 2, носи отговорност за непогасените задължения на задължено юридическо лице по чл.14, т.1 и 2, когато недобросъвестно извърши действия, в резултат на което имуществото на задълженото лице е намаляло и по тази причина не са погасени задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски: 1. плащания в натура или в пари от имуществото на задълженото лице, представляващи скрито разпределение на печалбата или дивидент, или отчужди имущество, включително предприятието, на задълженото лице безвъзмездно или по цени, значително по-ниски от пазарните; 2. действия, свързани с обременяване с тежести на имуществото на задълженото юридическо лице за обезпечаване на чужд дълг и то бъде осребрено в полза на третото лице.

С тази норма е създадена лична имуществена отговорност на лицата, управляващи юридически лица, задължени за данъци или осигурителни вноски. Кумулативно необходимите предпоставки за това са:

1. лицето да има качеството на член на орган на управление на задължено лице по чл.14, т.1 и т.2 към момента на установяване публичните задължения;
2. разпоредителни действия, изразяващи се в отчуждаване имущество (вещ) на задълженото лице по цени, значително по-ниски от пазарните;
3. намаляване имуществото на задълженото лице вследствие на горните разпоредителни действия;
4. невъзможност за събиране на публични вземания - данъци и задължителни осигурителни вноски;
5. причинно-следствена връзка между извършените разпоредителни действия и невъзможността за събиране на задължения за данъци или задължителни осигурителни вноски.

В случая безспорно е налице първата предпоставка. През ревизирания период Р. Д. Т. е била управител на "П.Р.Продакшън-Н" ООД.

По делото се установява и наличие на задължение на указаното юридическо лице. Същото е установено от образуваното изпълнително дело № 22150047523/2015 г.

В РА и в потвърждаващото решение е посочено, че жалбоподателката се е разпоредила с парични средства на дружеството, без тези действия да са били документално обосновани. Това е довело до намаляване на дружественото имущество до степен, в която същото е било поставено в невъзможност да погаси натрупаните задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски. Прието е, че е налице недобросъвестно деяние на управителя, в следствие на което имуществото на задълженото лице е намаляло и това е причина за неплащане на данъци и задължителни осигурителни вноски.

Съдът намира изводите на органите по приходите за неправилни.

Отговорността по чл.19, ал.2 ДОПК по своята същност е частен случай на отговорност за чужди задължения. За да бъде ангажирана такава, следва да са налице кумулативно посочените в нормата материално правни предпоставки. В случая не са налице две от предпоставките на закона - недобросъвестно поведение на ревизираното лице, както и причинно-следствена връзка между поведението на лицето и несъбраните публични вземания. На първо място не се установява в какво се изразява недобросъвестното поведение на ревизираното лице. Декларативно е посочено, че е извършено разпореждане с имуществото, но съдържанието на това разпореждане не е конкретизирано. Липсата на подобна

конкретизация от своя страна възпрепятства проследяването на причинно-следствената връзка с несъбирането на публичните вземания. В своята практика ВАС нееднократно е посочил, че законът изисква уникалност на причинно-следствената връзка между поведението на управителя на задълженото лице и невъзможността за събиране на публичните задължения, като поведението на управителя следва да е единствената причина за невъзможността да бъдат събрани публичните вземания.

Видно от мотивите на ревизионния акт, както и потвърждаващото го решение, съгласно представените оборотни ведомости, разполагаемите парични средства в сметки от Група 50 към 31.12.2015 г. са в размер на 666 320.31 лв., а към 31.12.2016 г. – в размер на 1 306 863.57 лв., което е предполагало възможността на дружеството да покрива текущите си задължения със сочените налични средства в брой. В тази връзка ревизията е приела, че установените суми покриват напълно изискуемите публични задължения на дружеството към бюджета.

От констатациите в РД не може да бъде безспорно установено в какво се изразява именно разпореждането на управителя Р. Т. и по-конкретно съпричастността ѝ към намаляването на наличните суми. Самата тя е декларирала, че няма извършени разплащания през лични банкови сметки; няма безвъзмездно придобити активи от дружеството, както и извършени плащания в натура или в пари от неговото имущество. Не е конкретизирана дата, на която да се приеме, че е извършено разпореждането със средствата, както и кой е авторът на това разпореждане. Колкото до констатираната липса на парични средства, в РД фигурира констатация, че не е представен протокол за инвентаризация към 31.12.2017 г. или друг документ, съдържащ данни за установена фактическа обстановка към същата дата. На 11.07.2018 г. са представени Заповед за инвентаризация от 18.12.2017 г., Инвентаризационни описи на активи и касови наличности към 29.12.2017 г., Оборотна ведомост към 30.06.2018 г. и писмени обяснения. От представения инвентаризационен опис през м.юни 2018 г. за установени наличности на пари в брой към 29.12.2017 г. е констатирана липса на касова наличност в размер на 1 109 600 лв. Следователно за 2017 г. отразената липса на парични средства е за сметка на неразпределената печалба, като за същата година е подадена коригираща ГДД по чл.75, ал.3 ЗКПО. Обстоятелството, че в същата е декларирано извършено скрито разпределение на печалбата с общ размер на сумите, представляващи скрито разпределение на печалбата в размер на 1 109 600 лв., е неотнормимо към ревизионния период, защото декларираното в ГДД скрито разпределение на печалбата се отнася за 2017 г. Непредставянето на коментирания ГДД пречатства преценката дали действително е налице скрито разпределение на печалбата, от което следва извода, че фактическият състав за ангажиране на отговорността на управителя за задължения на дружеството не е изпълнен. Съдебната практика приема, че само от факта, че осчетоводената сума не е налична в касата на дружеството, не може да се приеме, че с нея е извършено скрито разпределение на печалбата от страна на неговия управител. По делото не са налице доказателства, че парични суми са постъпвала в патримониума на ревизираното физическо лице или че е налице нарастване на неговото лично имущество. В хода на съдебното производство жалбоподателката представи решения за разпределение на дивиденди, както и разходни касови ордери за тяхното изплащане (л.111-175). Тези документи не са оспорени по надлежния ред и с тях констатациите на ревизията следва да се приемат за опровергани.

Съдът счита, че не е доказана причинно-следствена връзка между действията на Р. Т. в качеството ѝ на управител на "П.Р.Продакшън-Н" ООД и невъзможността на дружеството да заплати своите задължения към държавата. Ревизията е приела, че Т. с действията си е допуснала извършване на плащания към две дружества, едно от които свързано лице, и към доставчици, вследствие на което е налице състояние на невъзможност да бъдат събрани задължения за данъци. Ответникът по делото следваше да установи, че към момента на разходване на паричните суми и в резултат именно на това разходване, имуществото на дружеството е намаляло и по тази причина не са погасени публичните му задължения, каквото доказване не направи. Връзката, която изисква нормата на чл.19, ал.2 ДОПК, не е

просто между плащанията и възникването на публичните задължения, а между плащането и несъбираемостта на тези публични задължения. Съгласно практиката на ВАС обективната невъзможност да се съберат задълженията за данъци/осигурителни вноски в резултат на това поведение на ръководен орган на съответното юридическо лице е предвидена в състава на правната норма, която тя не може да се тълкува разширително, нито да се свързва със затрудняване или с ограничаване на възможността за принудително събиране на задължението.

С разпоредителното заседание от 15.11.2019 г. Съдът указа на ответника, че негова е доказателствената тежест да установи, че са били налице основанията за ангажиране отговорността на жалбоподателя за публичните задължения на "П.Р.Продакшън-Н" ООД, като следва да установи извършени разпоредителни действия, изразяващи се в плащания в натура или в пари от имуществото на задълженото лице и представляващи скрито разпределение на печалбата или дивидент; или отчуждаване имущество (вещ) на задълженото лице безвъзмездно или по цени, значително по-ниски от пазарните; намаляване имуществото на задълженото лице вследствие на горните разпоредителни действия; невъзможност за събиране на публични вземания - данъци и задължителни осигурителни вноски; както и причинно-следствена връзка между извършените разпоредителни действия и невъзможността за събиране на задължения за данъци или задължителни осигурителни вноски. С указаната на страната тежест на доказване тя не се справи и следва да понесе последиците от недоказването.

Най-сетне отсъстват и доказателства за спазване реда по чл.20 ДОПК за поредност при обезпечаване и събиране на задълженията при невъзможност на задълженото лице да плати. От дирекция "Събиране" при ТД на НАП-гр.С. е предоставена информация за предприетите действия от страна на публичните изпълнители, но не е изследвано има ли "П.Р.Продакшън-Н" ООД вземания, движимо имущество и активи.

Предвид изложеното Съдът намира жалбата за основателна, поради което РА следва да бъде отменен като незаконосъобразен.

Разноски от жалбоподателя не са претендирани, поради което Съдът не следва да присъжда такива.

Така мотивиран и на основание чл.160 от ДОПК, Съдът

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22002218000555-091-001/28.11.2018 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 1072/21.06.2019 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦЕ на НАП, с който на основание чл.19, ал.2 ДОПК е ангажирана отговорността на Р. Д. Т. от [населено място],[жк], [жилищен адрес] ЕГН: [ЕГН], за задължения на "П.Р.Продакшън-Н" ООД, ЕИК:[ЕИК] в общ размер на 405 112.81 лв. – главница в размер на 325 600.89 лв. и лихви от 79 511.92 лв., представляващи: задължения по ЗДДС за данъчни периоди м.април, м.юни, м.юли, м.август и м.октомври 2016 г.; за данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения за м.февруари, м.април, м.май, м.юли, м.август, м.септември м.октомври и м.декември 2016 г.; за вноски за УПФ за осигурители за периода от 01.12.2015 г. до 31.12.2016 г.; за Фонд ДОО – за осигурители за м.април 2015 г. и от 01.12.2015 г. до 31.12.016 г.; за вноски за здравно осигуряване за 2015 г. и 2016 г.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването на страните за неговото изготвяне.

СЪДИЯ:

