

РЕШЕНИЕ

№ 22998

гр. София, 03.07.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав, в
публично заседание на 03.04.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **11833** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на З. С. Д. от [населено място], [улица], вх.А, ет.4, ап.10, ЕГН: [ЕГН], против Ревизионен акт № Р-22221423000353-091-001/04.08.2023 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 1616/14.11.2023 г., издадено за Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при Централното управление на НАП, с който РА е ангажирана солидарната отговорност на жалбоподателката по чл.19 от ДОПК за публични задължения на "Данс инвест" ООД в общ размер 551 892,04 лв. и лихви в общ размер 15 212,33 лв., както следва:

1. за корпоративен данък за 2017 г. и 2018 г. - в размер на 221 837,17 лв.
2. за данък върху добавената стойност за данъчните периоди от м.май 2017 г. до м.юни 2019 г. - в размер на 330 054,87 лв. и лихви от 15 212,33 лв.

Жалбоподателката излага твърдения за незаконосъобразност на издадения РА поради неправилност на същия, като развива подробни съображения. Отрича наличието на основанията за ангажиране на отговорността по чл.19 ДОПК. Не приема размера на установените при ревизията пазарни цени за продажба на недвижими имоти и отстъпено право на строеж. Претендира отмяната на акта като незаконосъобразен и присъждане на разносните по делото. В с.з. жалбоподателят не се явява, представлява се от адв.Ж., която моли Съда да отмени оспорения РА по изложените в жалбата съображения. Претендира разноси съгласно представен списък.

Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез юк.Б. излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата и моли Съда да я остави без уважение. Отправя

възражение за прекомерност на претендираното адвокатско възнаграждение. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение в полза на ответника. Представя писмени бележки с подробни съображения.

Административен съд-София град, като обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, 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 връчено на жалбоподателя на 16.11.2023 г. (л.24). Жалбата е подадена на 23.11.2023 г., видно от положения върху същата вх.№ 53-04-841 (л.6), от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

С Ревизионен акт № Р-22221320001905-091-001/16.02.2021 г., с който е приключила ревизия, извършена на "Данс инвест" ЕООД, ЕИК по Булстат:[ЕИК], на същото дружество са установени публични задължения, както следва:

По ЗДДС: за данъчни периоди от 2017 г. – от м.юни до м.юли, м.септември, м.ноември и м.декември; от 2018 г. – от м.януари до м.август, м.октомври и м.ноември; от 2019 г. - м.февруари, м.март, м.май и м.юни, е доначислен ДДС в общ размер 330 054,87 лв., като са определени и лихви за забава.

По ЗКПО за 2017 г. е определен корпоративен данък за довносяне в размер на 85 207,86 лв., като са определени и лихви за забава.

За 2018 г. е определен корпоративен данък за довносяне в размер на 136 629,31 лв., като са определени и лихви за забава.

Издаденият РА не е обжалван и е влязъл в сила. Установените задължения не са внесени в държавния бюджет.

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221423000353-020-001/26.01.2023 г., издадена от В. А. В., Началник на сектор "Ревизии" в ТД на НАП-гр.С., е възложена ревизия на жалбоподателката за установяване на отговорността ѝ за задълженията на "Данс инвест" ЕООД, ЕИК по Булстат:[ЕИК], за корпоративен данък за 2017 г. и 2018 г., и за данък върху добавената стойност за данъчните периоди от м.май 2017 г. до м.юни 2019 г. ЗВР е връчена по електронен път на ревизираното лице на 02.02.2023 г. (л.30), като е определен срок за извършване на ревизията до три месеца от връчването ѝ. За ревизиращи органи са определени П. Т. П. – гл.инспектор по приходите и ръководител на ревизията, и Е. В. А. – гл.инспектор по приходите. Със ЗИЗВР № Р-22221423000353-020-002/26.04.2023 г. и ЗИЗВР № Р-22221423000353-020-003/26.05.2023 г. срокът за извършване на ревизията е удължаван. Органът по възлагането е оправомощен със Заповед № РД-01-849/31.10.2022 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.26).

За резултатите от извършената ревизия е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221423000353-092-001/14.07.2023 г., връчен на ревизираното лице на 17.07.2023 г. по електронен път. Ревизираното лице не е подало възражение срещу съдържащите се в РД констатации.

Ревизионният акт, предмет на настоящото производство, с № Р-22221423000353-091-001 е издаден на 04.08.2023 г. от В. А. В., Началник на сектор "Ревизии" в ТД на НАП – орган, възложил ревизията, и П. А. В., гл.инспектор по приходите в ТД на НАП-гр.С. – ръководител на ревизията, връчен е на 04.09.2023 г. С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях.

С оспорвания РА на ревизираното лице е вменена отговорност по чл.19 ДОПК, в качеството ѝ на управител на "Данс инвест" ЕООД за задължения на дружеството в общ размер 551 892,04 лв. и

лихви в общ размер 15 212,33 лв., както следва: за корпоративен данък за 2017 г. и 2018 г. - в размер на 221 837,17 лв.; за ДДС за данъчните периоди от м.май 2017 г. до м.юни 2019 г. - в размер на 330 054,87 лв. и лихви от 15 212,33 лв.

В хода на ревизията е установено, че за периода от 30.08.2016 г. до 19.06.2019 г. жалбоподателката е била управител и съдружник в "Данс инвест" ООД заедно с О. К. С.. На 24.06.2019 г. дружествените дялове са продадени на П. П. К. и дружеството е преобразувано в ЕООД. За П. П. К. е установено, че е от рискова социална група и е собственик на 40 дружества, сред които има такива със задължения към бюджета в големи размери.

За периода от м.юни 2019 г. до м.януари 2020 г. "Данс инвест" ЕООД подава нулеви СД по ЗДДС. Не е подало ГДД по ЗКПО. На 08.07.2020 г. дружеството е deregистрирано по ЗДДС поради констатирани обстоятелства по чл.176 ЗДДС.

На ревизираното лице са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения. В отговор същото е представило декларация - съгласие за разкриване на банкова, както и обяснителна записка. В същата ревизираното лице е декларирало, че в периода от 30.08.2016 г. до 19.06.2019 г. е извършвана дейност като управител и съдружник в "Данс инвест" ООД заедно със съдружника О. К. С.. Основната дейност е била строеж на [улица]. Оперативната дейност на дружеството се е извършвала в нает офис на адрес [населено място], [улица]. Строителството е извършвано от подизпълнители, поради което не са имали наети лица на трудов договор, както и склад с материали. Лицето декларира, че е дало личен заем на дружеството в размер на 50 000 лв. на 04.12.2017 г., който е върнат. Счетоводството на дружеството се е водело от счетоводна къща Акаунтинг Адвайзърс ООД. Към 19.06.2019 г. "Данс инвест" ООД не е имало невнесени данъчни задължения. При продажба на дяловете на дружеството са били предадени и е подписан Приемо-предавателен протокол на всички първични документи, счетоводни регистри и протоколи от общото събрание на съдружниците. Като съдружник и управител ревизираното лице е било в течение на всички дейности, но оперативният контрол е бил осъществяван в по-голяма степен от съдружника О. С.. Всички документи за продажба на дяловете са в О. С..

До ревизираното лице е изготвено второ искане за предоставяне на информация къде може да бъде открит настоящия представляващ на "Данс инвест" ЕООД П. П. К. и къде се намират към настоящия момент оригиналните първични счетоводни документи на дружеството за периода от 01.01.2017 г. до 30.06.2019 г. По това искане ревизираното лице не е представило документи и информация.

На "Данс инвест" ЕООД е извършена насрещна проверка, при която са изискани конкретни копия на документи и писмени обяснения с Искане № П-22221323040820-040-001/28.02.2023 г. Същото е връчено по реда на чл.32 ДОПК и в отговор на същото не са представени изисканите документи и обяснения. На проверяващия екип не е предоставен достъп до първични и вторични счетоводни документи в оригинал. Дружеството не е предоставило за преглед счетоводните документи, банкова и търговска документация за проверявания период.

При ревизията е изискана информация от търговските банки в България за открити банкови сметки на "Данс инвест" ЕООД и на З. С. Д.. Предоставени са банкови извлечения за движенията по сметки в банка ДСК АД.

Към ревизионното производство са приобщени доказателства, събрани в хода на ревизия, извършена на "Данс инвест" ЕООД, приключила с РА № Р-22221320001905-091-001/16.02.2021 г. От присъединените документи е установено, че дружеството е извършило строителство на Средноетажна жилищна сграда с магазини, апартаменти и подземни гаражи в С.,[жк], [улица], съгласно разрешение от 03.04.2017 г. Сградата е въведена в експлоатация с Удостоверение № 790/29.08.2019 г. на Столичната община. Дружеството е извършвало продажба на право на

строеж, а така също и на апартаменти и гаражи. Видно от дневниците за продажби, за периодите от м.май 2017 г. до м.юни 2019 г. дружеството издава на физически лица общо 53 фактури с предмет аванс по договор, прехвърлено право на строеж, продажба на недвижим имот. За извършените продажби са съставени нотариални актове, подробно описани в РД № Р-22221320001905-092-001/14.12.2020 г. "Данс инвест" ЕООД не е представило изисканите документи, свързани със строителството на сградата: документи за разходи, цени на отделните имоти, отчетени приходи, счетоводни регистри. В тази ревизия е възложена експертиза за определяне пазарни цена към датите на продажба на недвижимите имоти, съгласно посочените данни в нотариалните актове.

Изготвено е заключение от 05.11.2020 г. от независим оценител М. Р., като е използван методът на сравнимите неконтролирани цени. От изготвената експертиза е установено, че пазарните цени на продадените недвижими имоти значително се различават от стойността на издадените фактури. Установено е, че за продажбите на право на строеж и на недвижими имоти издадените фактури за 2017 г. са на обща стойност 41 250 лв., а за 2018 г. – 236 663,71 лв.

Експертизата е определила пазарна цена за 2017 г. в размер на 100 230 лв., а за 2018 г. – 736 849,08 лв. За пазарна цена на всеки имоти органите по приходите са приели долната граница на пазарната цена, определена с експертизата.

При определяне на пазарни цени на отстъпено право на строеж към датата на вписването (12.03.2017 г.) експертизата е определила пазарна цена - минимална стойност в размер на 663 873 лв. За продажбата на правото на строеж дружеството е издало фактура на стойност 655 934 лв. Относно продажбите на право на строеж и на отделни недвижими имоти в сградата е установена разлика в отчетените приходи спрямо пазарните нива със сумата от 58 980 лв.

При ревизията на "Данс инвест" ЕООД е прието, че дружеството е следвало да отчете приход на стойност разликата между долната граница на пазарните цени и стойностите по издадените фактури и като не е сторило това, е укрило приходи, а наред с това дружеството и не е начислило ДДС в пълен размер.

При това положение е направен извод, че за 2017 г. не са отчетени приходи в размер на 66 919 лв., а за 2018 г. не са отчетени приходи в размер на 500 185,37 лв., установени след съпоставка общата стойност на издадените фактури за продажби (236 663,71 лв.) и определената сума от експерта (736 849,08 лв.).

По ЗДДС е извършена съпоставка между стойността на продажбите по всяка една от издадените 53 фактури в полза на физическите лица и определената в експертизата минимална цена на правото на строеж и на извършената строителна услуга. За данъчните периоди от 2017 г. – от м.юни до м.юли, м.септември, м.ноември и м.декември; от 2018 г. – от м.януари до м.август, м.октомври и м.ноември; от 2019 г. - м.февруари, м.март, м.май и м.юни, е доначислен ДДС в общ размер 330 054,87 лв., като са определени и лихви за забава.

По ЗКПО за 2017 г. счетоводният финансов резултат е коригиран в посока увеличение с неотчетените приходи в размер на 66 919 лв. и с декларираните разходи в размер 792 947,66 лв., за които е прието, че са документално необосновани. Така е определен резултат данъчна печалба в размер на 1 019 617,08 лв. След приспадане на внесения корпоративен данък в размер на 15 959,95 лв. е определен корпоративен данък за довясяне в размер на 85 207,86 лв., като са определени и лихви за забава.

За 2018 г. счетоводният финансов резултат е коригиран в посока увеличение с неотчетените приходи в размер на 500 185,37 лв. и с декларираните разходи в размер на 866 717,48 лв., за които е прието, че са документално необосновани. Така е определен резултат данъчна печалба в размер на 1 637 654,78 лв. След приспадане на внесения корпоративен данък в размер на 27 136,17 лв. е

определен корпоративен данък за довносяне в размер на 136 629,31 лв., като са определени и лихви за забава.

В рекапитулация, на "Данс инвест" ЕООД са установени задължения по ЗДДС в общ размер 330 054,87 лв., като са начислени и лихви; както и задължения по ЗКПО за 2017 г. и 2018 г. в общ размер 221 837,17 лв., като са начислени и лихви. Издаденият на дружеството РА № Р-22221320001905-091-001/16.02.2021 г. не е обжалван и е влязъл в сила. Установените задължения не са внесени в държавния бюджет.

При ревизията на настоящата жалбоподателка е изискана информация от дирекция "Събиране" при ТД на НАП-гр.С., от където е предоставена информация, че дружеството не притежава движими и недвижими вещи, безналични ценни книжа и парични средства по банковите сметки. Наложени са обезпечителни мерки - запор на банкови сметки в Банка ДСК" ЕАД, с ПНОМ изх.№ С210023-022-0092890/08.12.2021 г. След извършено пълно проучване на имущественото състояние на дружеството е установено, че същото не притежава движими и недвижими вещи, безналични ценни книжа и парични средства по банкови сметки. Вземането е прекатегоризирано в несъбираемо с Доклад изх.№ 445-49/27.04.2023 г.

В хода на настоящата ревизия е установено, че по банковата сметка на жалбоподателката в Банка ДСК през периода 2017 г. - 2019 г. са постъпвали суми от трети лица (В. В. С., Й. С. Т., Д. Р. В., както и от самата З. С. Д.), които са в особено големи размери. За посочените лице ревизията е изложила мотиви, че макар те да не са клиенти на "Данс инвест" ООД, те са използвани като "буфери" за прехвърляне на получените нефактурирани суми, получени от клиентите на "Данс инвест" ООД. Допълнила е, че нито в хода на настоящата ревизия, нито при извършената ревизия по реда на чл.17 ЗДДФЛ на З. С. Д. обхващаща и периода 2017-2018 г., лицето не е дало обяснения и не е представило документи относно процесните суми захранвани по цитираната банкова сметка от посочените лица.

В хода на ревизионното производство е установено, че З. С. Д. е продала дяловете си в "Данс инвест" ООД на 24.06.2019 г., а новопостроената жилищна сградата е въведена в експлоатация с издадено Удостоверение № 790/29.08.2019 г. от Столична община, т.е. два месеца по-късно. В тази връзка е направен извод, че няма икономическа логика да се продадат дялове от дружество преди издаването на разрешението за ползване на построена от нея сграда, на която са извършени първоначалните прехвърлителни сделки към клиентите, тъй като последният етап от издаване на фактури за извършените СМР към същите клиенти и съответното получаване на сумите по тях, представляващи приходи и най-вече в последните плащания се съдържа печалбата от извършения строеж. Направено е заключение, че това представлява тенденциозно и умишлено действие с цел неиздаване на последната част от реалната цена на сделките с клиентите, поради факта, че тези суми са взети, без да се отчитат счетоводно и без да са начислени и внесени следващите за тях данъци.

Ревизията е посочила, че фактическият състав, пораждащ отговорността по чл.19, ал.1 и ал.2 ДОПК, включва недобросъвестно поведение на третото лице, невъзможност да бъдат събрани задълженията за данъци и осигурителни вноски на юридическото лице и наличието на причинно-следствена връзка за това. Изложени са мотиви, че в хипотезата на чл.19, ал.1 ДОПК отговорността се ангажира, когато управител, член на орган на управление, прокурист, търговски представител или търговски представител, или търговски пълномощник на задълженото юридическо лице по чл.14, т.1 и т.2 ДОПК, укрие факти и обстоятелства, които по закон е бил длъжен да обяви пред орган по приходите или пред публичния изпълнител и вследствие на това не могат да бъдат събрани задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски на задължено юридическо лице по чл.14, т.1 и т.2 ДОПК.

Ревизията е изтъкнала, че З. С. Д., в качеството си на управител на "Данс инвест" ООД, е участвала във

вземането на решение за продажба наличните активи на дружеството и тенденциозно са извършвани сделки, които не отговарят на реалните пазарни цени и е налице отклонение от данъчното облагане. Органите по приходите са приели за доказано извършването на вредоносна дейност от З. С. Д., в качеството ѝ на управител на "Данс инвест" ООД в ревизирия период, чрез умишлени недобросъвестни действия и последицата от тях – невъзможност да се съберат дължими данъци и задължителни осигурителни вноски. Наред с това, при преглед на банковата сметка на дружеството е видно, че З. С. Д. е изтеглила част от сумите от извършените продажби на имоти в брой, а други е прехвърлила по собствената си сметка. В хода на ревизията са установени и получени от лицето други доходи с неясен източник: постъпили суми от физически лица по личната ѝ банкова сметка.

Приета е за доказана и причинно-следствената връзка между действията на лицето – продажбата на всички налични активи на дружеството чрез тенденциозно извършвани сделки, които са много по-ниски от реалните пазарни цени. "Данс инвест" ООД е извършвало продажби на недвижими имоти на цени, много по-ниски от пазарните цени.

При настоящата ревизия, след извършена проверка в Агенция по вписванията и в масивите на НАП, ревизирият екип е установил, че дружеството не притежава движимо или недвижимо имущество, върху което би могло да се наложи обезпечение. Този факт поставя в невъзможност приходната администрация да събере вземанията си от задълженото юридическо лице, поради което отговорността за несъбраното задължение е насочена към съдружника и управител З. С. Д..

Обстоятелството, че ревизираното лице е продало дяловете си в "Данс инвест" ООД, недостатъчната грижа за опазване на активите, разпореждането с активите на дружеството, чрез продажба на занижени цени спрямо пазарните с цел намаляване на дължимия данък, са приети за обстоятелства, сочещи умишлено укриване на факти и обстоятелства от управителя, които е следвало да бъдат обявени пред органите по приходите.

Относно приложението на чл.19, ал.2 ДОПК ревизията е изложила мотиви, че ревизираното лице е действало недобросъвестно, тъй като е имала знание за следните обстоятелства: за възникнали данъчни задължения на "Данс инвест" ООД съгласно подадените от лицето декларации по ЗДДС и ЗКПО; за намаляване на имуществото на дружеството чрез отчуждаване на имущество на цени, значително по-ниски от пазарните. Посочено е, че вследствие на извършеното разпореждане имуществото на задълженото лице е намаляло в такава степен, че да се явява причина за неплащането на задълженията за данъци или задължителните осигурителни вноски, т.е. публичният изпълнител не може да проведе успешно производство по събиране на вземането, тъй като задълженото лице не разполага с достатъчно активи, които да бъдат осребрени. Отговорността на член на органа на управление или управителя на задълженото лице по чл.19, ал.2 ДОПК е до размера на извършеното разпореждане.

Посочено е, че моментът на разпореждането с имущество на "Данс инвест" ООД през 2017 г., 2018 г. и до 24.06.2019 г. от управителя, в резултат на което имущественото състояние на дружеството е намаляло и по тази причина не са платени формираните задължения за данъците посочени по-горе е моментът на възникване на отговорността на управителя З. Д..

Въз основа на горното на З. С. Д. е вменена отговорност по чл.19, ал.1 и ал.2 ДОПК, в качеството ѝ на управител на "Данс инвест" ООД, за задължения на дружеството за ДДС и корпоративен данък в размерите, посочени по-горе.

Недоволна от издадения ѝ РА, жалбоподателката го е оспорила по административен ред и с Решение № 1616/14.11.2023 г., издадено за Директора на дирекция ОДОП-гр.С., оспореният акт е потвърден.

По делото са представени доказателства за отсъствието на Директора на Д"ОДОП" на 17.11.2023 г. (л.25-гръб), както и Заповед № ЗЦУ-ОПР-16/09.06.2023 г. на Изпълнителния директор на НАП, с която Д. Х. К. е определен за изпълнява правомощията на Директор на дирекция "ОДОП"-гр.С. при отсъствие на титуляра. По делото беше допусната **съдебно-счетоводна експертиза** с вещо лице М. И., която даде заключение по следните задачи, поставени от пълномощника на жалбоподателя:

1. Каква е сумата на неиздадените фактури от "Данс инвест" ООД през 2017 г., 2018 г. и до м.06.2019 г.
2. Каква част от тази сума е за правени авансови/частични плащания, и каква за нотариална сделка по прехвърляне на имот.
3. Редовно ли е водено счетоводството на дружеството.

По първата задача вещото лице е установило сумата на издадените фактури за 2017 г. – 1 132 538,46 лв. без ДДС (1 196 049,35 лв. с ДДС); за 2018 г. – 531 617,53 лв. без ДДС (637 941,04 лв. с ДДС); и за периода 01.01.2019-30.06.2019 г. – 134 843,75 лв. без ДДС (161 812,50 лв. с ДДС).

По втората задача вещото лице е установило, че сумата на издадените фактури за 2017 г. е формирана от: фактури за авансови плащания без ДДС – 960 138,46 лв. и фактури за нотариална сделка без ДДС – 172 400 лв.; сумата за 2018 г. е формирана от: фактури за авансови плащания без ДДС – 195 601,88 лв. и фактури за нотариална сделка без ДДС – 336 015,75 лв. (от тях 254 522,83 лв. прехвърлено право на строеж, и 81 492,92 лв. продажба на груб строеж); сумата за периода 01.01.2019-30.06.2019 г. е формирана от: фактури за авансови плащания без ДДС – 260,42 лв. и фактури за нотариална сделка без ДДС – 134 583,33 лв.

По третата задача вещото лице е дало заключение, че за периода от 01.01.2017 г. до 30.06.2019 г. счетоводството на "Данс инвест" ООД е водено редовно.

Съдът ще коментира експертното заключение при излагане на правните си изводи.

Към доказателствения материал по делото се приобщиха следните **писмени доказателства**:

Представени от ТД на НАП-гр.С. с писмо от 11.07.2023 г. - документи за данъчни проверки и ревизии на "Данс инвест" ООД, извършени от 2017 г. до м.юни 2019 г. вкл.; подаваните през периода от м.03.2017 г. до м.06.2019 г. декларации от дружеството – ГДД и СД по ЗДДС, ведно дневници за покупки и за продажби за същия период (прил.5).

Представени от трети неучастващи лица: информация от доставчиците на удостоверителни услуги "Борика" АД и "Информационно обслужване" АД за издадени квалифицирани електронни подписи на органите по приходите В. А. В., П. Т. П. и Е. В. А. (л.150, л.168); от "Акаунтинг адвъртайзърс" ЕООД: документи, изискани от жалбоподателя по реда на чл.192 ГПК - Главна книга на всички сметки за 2017 г.; Главна книга на всички сметки за период 2018 г.; Главна книга на всички сметки за период 01.01.2019-30.06.2019 г.; Хронологичен опис за период 01.01.2017-30.06.2019 г. на приходни сметки гр.70; Хронологичен опис за период 01.01.2017-30.06.2019 г. на сметки клиенти по аванси 412; Хронологичен регистър фактура 1 за 2017 г. преди ДДС регистрация; Хронологичен регистър фактура 2 за 2017 г. преди ДДС регистрация; Фактура 1/21.03.2017 г. към В. М.; Фактура 2/21.03.2017 г. към Д. В.; Аналитична оборотна ведомост за 2017 г.; Аналитична оборотна ведомост за 2018 г.; Аналитична оборотна ведомост за периода 01.01.2019-30.06.2019 г.; Договор за счетоводно обслужване от 10.03.2017 г. с "Акаунтинг адвъртайзърс" ООД; Споразумение за прекратяване на договор за счетоводно обслужване от 25.07.2019 г. с "Акаунтинг адвъртайзърс" ООД; приемо-предавателен протокол за предаване на архив от 25.07.2019 г. (л.192).

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

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК, в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, но дори и наличието на такива не е в състояние да доведат до отмяна на РА на това основание предвид задължението на Съда по чл.160, ал.4 ДОПК да разреши спора по същество.

Спазен е срокът по чл.109 ДОПК с оглед надлежното образуване на ревизионното производство. Същото е образувано в рамките на 5-годишния срок за първата ревизирана година 2017 г.

Съгласно разпоредбата на чл.112, ал.2 ДОПК ревизията може да се възлага от: т.1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция; или т.2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. От представената по делото Заповед № РД-01-849/31.10.2022 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.26) на Директора на ТД на НАП-гр.С. следва изводът, че ЗВР и последващите ЗИЗВР са издадени от

компетентен за целта орган на приходната администрация, както и че двете ревизионни производства са извършени от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията.

В процедурата по извършване на ревизията не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, доказателствата са събрани по предвидени в ДОПК способи - чрез ИПДПОЗЛ, приобщени са по съответния ред, регламентиран в закона и доказателствата, събрани в хода на предходното ревизионно производство, мотивите изцяло са основани на преценката по реда на чл.37, ал.4 ДОПК на събраните в хода на ревизията писмени доказателства за установени положителни факти.

РД съдържа подробни правни и фактически основания, както и опис на доказателствата към него, съответни на изискванията по чл.117, ал.1 и ал.2 ДОПК за срока на издаването и съдържанието му. РД, ведно с допълнителните документи, доказателства и приложения, е връчен на дружеството по електронен път. От значение за процесния случай е, че не е възпрепятствано правото на защита на ревизираното лице и на възможността му да подаде възражение срещу РД. Изпълнено е изискването по чл.115, ал.2 ДОПК ревизиращите органи да установят всички факти от значение за резултатите от ревизията и непосредствено да се запознаят с всички доказателства.

РА отговаря на изискванията за съдържание по чл.120, ал.1 ДОПК предвид препращането към мотивите на РД изцяло. РД и РА са издадени от компетентни органи, такива на които е възложено извършването на ревизията, по силата на което са компетентни по издаването на РД, както и по силата на изричното оправомощаване за издаването на РА, извършено от компетентен орган.

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 запис 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 препращат 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 и "Информационно обслужване" АД за издадени електронни подписи и удостоверения за квалифициран електронен подпис на органите по приходите, подписали РА. 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 (записани на компакт-диск л.67), че органите по приходите, подписали ЗВР, РД и РА с електронни подписи, са притежавали сертификати, издадени от B-Trust Operational CA QES и StampIT Global Qualified CA, с валидност за периода на подписване на документите. Освен това от публичните регистри, поддържани от доставчиците на удостоверителни услуги "Борика" АД, достъпен на адрес: <https://www.b-trust.org/bg>, и "Информационно обслужване" АД, достъпен на адрес <https://www.stampit.org>, Съдът извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. ЗВР, РД и РА, отнасящи се до ревизията, издадени като електронни документи, като установи, че същите са подписани с квалифициран електронен подпис на органите, възложили ревизията, както и органите, извършили ревизията, са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА в ревизията.

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 трети лица, издатели на КЕП – "Борика" АД и "Информационно обслужване" 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. Така Съдът направи извода си, 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.

По приложението на материалния закон:

Спорният предмет в настоящия случай се свежда до това дали са предпоставките по чл.19, ал.1 и ал.2 ДОПК.

I. Относно чл.19, ал.1 ДОПК:

Разпоредбата в приложимата ѝ редакция (ДВ, бр.94 от 2015 г., в сила от 1.01.2016 г.), предвижда, че който в качеството си на член на орган на управление, управител, прокурист, търговски представител, търговски пълномощник на задължено юридическо лице по чл.14, т.1 и 2 укрие факти и обстоятелства, които по закон е бил длъжен да обяви пред органа по приходите или публичния изпълнител и вследствие от това не могат да бъдат събрани задължения за данъци или задължителни осигурителни вноски, отговаря за несъбраното задължение. За ревизираните 2018 и 2019 г. нормата има същото съдържание, като законодателят е прецизирал последните думи, замествайки думите "несъбраното задължение" с "непогасеното задължение".

Цитираната норма създава особен случай на лична имуществена отговорност на лицата, управляващи задължени за данъци или осигурителни вноски субекти - задължени лица по чл.14, т.1 и 2 ДОПК. Кумулативно необходимите предпоставки за това са:

1. лицето да има качеството на управител, член на орган на управление, прокурист, търговски представител, търговски пълномощник на задължено юридическо лице по чл.14, т.1 и т.2 ДОПК към периода, за който са установени публичните задължения;
2. да е налице поведение на това лице, изразяващо се в действие или бездействие, чрез което се укриват факти и обстоятелства, които по закон лицето има задължение да обяви пред органа по приходите или публичния изпълнител;
3. невъзможност за събиране на публични вземания - данъци и задължителни осигурителни вноски;
4. причинно-следствена връзка между поведението на лицето и невъзможността за събиране на задължения за данъци или задължителни осигурителни вноски.

С влязъл в сила РА № Р-22221320001905-091-001/16.02.2021 г. на "Данс инвест" ЕООД са установени публични задължения в общ размер 693 854,96 лв., в т.ч. ДДС в размер на 330 054,87 лв., заедно с лихви от 90 924,16 лв.; и корпоративен данък в общ размер 221 837,17 лв., заедно с лихви от 51 038,76 лв.

По отношение на установените с него задължения спрямо "Данс инвест" ЕООД е наложен запор върху банкови сметки на дружеството. С Доклад изх.№ 445-49/27.04.2023 г. вземането е прекатегоризирано в несъбираемо, поради обстоятелството, че задълженото лице няма имущество, срещу което да бъде насочено принудително изпълнение. Органите по приходите са установили, че дружеството не притежава недвижими имоти и движими вещи, няма налични авоари по банковите сметки, липсват данни за наличие на вземания от трети лица, липса на притежавани дългосрочни и краткосрочни инвестиции, включително дялово участие в търговски дружества. То е с прекратена регистрация по ЗДДС.

Не е спорно в производството, че жалбоподателката З. С. Д. е имала качеството на член на орган на управление или управител на задължено лице по чл.14, т.1 и 2 ДОПК, към момента за който са установени публичните задължения на "Данс инвест" ЕООД. Следователно е налице първият елемент от фактическия състав на чл.19, ал.1 ДОПК.

Вторият елемент от указания фактически състав изисква лицето, в качеството си на член на орган на управление, да е укрило факти и обстоятелства, които по закон е бил длъжен да обяви пред органа по приходите или публичния изпълнител. Укриването на факти и обстоятелства от правно значение предполага наличието на умишъл с оглед на посочената в нормата причинно-следствена връзка между това деяние и невъзможността да се съберат публични вземания като последица от него. В тази хипотеза са мислими две проявни форми - бездействие (липса на дължимо поведение към приходната администрация за посочване на настъпили факти и обстоятелства) или действие (активно поведение на субекта, с което

настъпили факти и обстоятелства се прикриват от компетентната администрация). Въз основа на изложеното органите по приходите следва да докажат, че лицето е укрило факти и обстоятелства, които по закон е било длъжно да обяви пред органа по приходите или публичния изпълнител.

Субективният елемент (укриването) от фактическия състав на разглежданата норма ревизиращите органи обосновават с това, че през процесните периоди жалбоподателката е имала качеството член на орган на управление и като такава е знаела или не е възможно да не знае, че участва в привидни доставки, т.е. че издателите на фактурите не са действителните доставчици на доставките на услуги и на материали и стоки, т.е. ревизираното лице не би могло да не предполага, че е замесено в данъчна измама.

С разпоредителното заседание Съдът указва на ответника, че носи доказателствената тежест да установи съществуването на фактическите основания, посочени в обжалвания РА и изпълнението на законовите изисквания при издаването му. Указаният бяха конкретизирани, като на ответника беше указано, че носи доказателствената тежест да установи, че жалбоподателката в качеството си на управител на задълженото лице "Данс инвест" ЕООД през ревизирания период е укрила факти и обстоятелства, които по закон е била длъжна да обяви пред органа по приходите или публичния изпълнител, като следва да установи, че субектът на извършването е съзнавал смисъла и значението на действията си, предвиждал е техните последици и е искал или допускал настъпването на тези последици; че са предприети всички необходими процесуални действия за събиране на вземанията от основния длъжник, е заедно с това - невъзможност за събиране на публични вземания; причинно-следствена връзка между недобросъвестното извършване на действията от управителя, и невъзможността за събиране на задължения за данъци или задължителни осигурителни вноски. Ответникът се справи с така указаната му тежест.

Въз основа на събраните в хода на ревизията и съдебното производство доказателства безспорно се установява укриване на данни от страна на жалбоподателката в качеството ѝ на управител на "Данс инвест" ЕООД. Нормата на чл.19, ал.1 ДОПК изисква лицето да укрие фактите и обстоятелствата, като за целта е необходимо наличие на волева насоченост на действие с цел укриването на тези факти. Законът придава правно значение на укриването на фактите и обстоятелствата в хипотезата на чл.19, ал.1 ДОПК като определящи за събирането на данъчните задължения и задължителните осигурителни вноски.

Съдът намира, че ревизиращите органи прецизно са обосנוвали какви факти и обстоятелства е бил длъжен управителят да обяви пред органите по приходите и кои факти е укрил, а именно: некоректно подадени стойности в ГДД по ЗКПО, невярно деклариран данни в подадени СД по ЗДДС с некоректни данни, установено с влязъл в сила РА. Наред с това правилно е прието, че ревизираното лице не е положило достатъчна грижа за опазване активите на дружеството, като тези обстоятелства сочат умишлено укриване на факти и обстоятелства от управителя, които е следвало да бъдат обявени пред органите по приходите.

Управителят, като представител на търговското дружество, съгласно разпоредбата на чл.141, т.2 от Търговския закон представлява дружеството, организира и ръководи неговата дейност. Следователно и изхождайки от законовата регламентация, същият е бил длъжен да подаде данни и информация за съответните данъчни периоди относно задълженията за ДДС и корпоративен данък. Предвид законовите разпоредби З. С. Д., в качеството си на управител на дружеството през ревизирания период, е била длъжна да подаде коректно съответната информация. Така несъмнено формира представи относно сключването и изпълнението на сделките, които ЗДДС квалифицира като облагаеми доставки и годишните резултати от дейността на дружеството, относими към облагането му с прекия данък.

Дейността на жалбоподателката като управител на строителното дружество несъмнено формира представите ѝ относно сключването и изпълнението на сделките, които ЗДДС квалифицира като облагаеми доставки, както и относно дължимия корпоративен данък и финансовите резултати на дружеството за периодите. Информирането на приходната администрация за извършените и получените облагаеми доставки се извършва във формата на справка-декларация по чл.125 ЗДДС. Разминаването между декларираното и действителното е укриване, като следва да се установи дали е било умишлено, т.е. дали субектът е бил наясно относно смисъла и значението на действията си, предвиждал е неговите последици и е искал или допускал настъпването на тези последици.

Добросъвестното управление на дейността на търговеца предполага целенасочени действия по упражняване на правата му и изпълнение на задълженията. При липсата на легално определение на понятието "добросъвестност", според правната теория и съдебната практика се приема, че добросъвестен

е онзи, който не знае определено обстоятелство. Тежестта на доказване, че лицето е недобросъвестно е възложена на органа по приходите. В този смисъл например е решение на ВКС по гр.дело 1618/2008 г., където Съдът е посочил, че знанието следва да се докаже от ищеца с конкретност и сигурност, а не общо и по предположение като ноторно известен факт. Знанието в случая е относно действителните факти и обстоятелства, свързани с прехвърлителните сделки и цените, по които са извършени те. Констатациите на ревизията, подкрепени със съответните доказателства, обосновават извода, че ревизиращите органи, и впоследствие ответникът в съдебното производство, се справиха с доказателствената си тежест.

Нормата на чл.92, ал.1 ЗКПО определя, че данъчно задължените лица, които се облагат с корпоративен данък, подават годишна данъчна декларация по образец за данъчния финансов резултат и дължимия годишен корпоративен данък. ГДД не следва да бъдат подавани от данъчно задължени лица, които през съответния данъчен период не са извършвали дейност съгласно Закона за счетоводството. Безспорно е установено, че през ревизираните периоди от "Данс инвест" ЕООД е извършвало търговска дейност, факт установен с влезлия в сила по отношение на същото РА. Представляващата дружеството към онзи момент – З. С. Д., е подала некоректни СД по ЗДДС и ГДД по ЗКПО за ревизирания период.

Ревизираното лице, в качеството си на управител, е имало цялата информация за ръководеното от нея дружество, както и че тя лично и съзнателно е участвала във вземане на решения, засягащи организацията и отчетността. Тя не е упражнила контрол по отношение на водената счетоводна отчетност, определянето и контролирането на разходите на дружеството, уреждането на взаимоотношенията му с фиска. Като управител на "Данс инвест" ООД жалбоподателката е била отговорна за подаването на СД по ЗДДС за съответните данъчни периоди, с приложени дневници за покупки и дневници за продажби, като данните в тях не отговарят на действителността. Това обстоятелство също се установи от констатациите на влезлия в сила РА, чиято доказателствена сила следва да бъде зачетена. Съдът непосредствено по-долу в изложението ще се обоснове допълнително защо приема, че данните в справките-декларации и в приложените дневници не отговарят на действителните стопански операции.

Съдът констатира, че в молбата си от 20.06.2024 г. (л.122) процесуалният представител на жалбоподателката е изложил доводи по съществуващия на правния спор, като твърди неправилни изчисления на ревизията и невземане предвид на внесени от клиентите аванси, като твърди, че същите са фактурирани по надлежния ред. С оглед на това застъпва тезата, че ако бяха взели предвид авансовите вноски във връзка с продажбите на недвижими имоти, органите по приходите щяха да установят, че няма продажби на имотите под пазарните цени, при съпоставка с определените от експертизата пазарни цени. Именно по тази причина е поставена задача на ССЕ да изчисли каква част от общата сума по фактурите е за авансови/частични плащания, и каква за нотариална сделка по прехвърляне на имот.

Така поддържаната теза не намира опора в закона, нито във фактите по делото.

По силата на чл.181, ал.1 и ал.2 от Закона за устройство на територията (ред. - ДВ, бр.65 от 2003 г.), правото на строеж на сграда или на част от нея може да бъде предмет на прехвърлителна сделка от момента на учредяването му до завършване на сградата в груб строеж; а след завършване на сградата в груб строеж, констатирано с протокол на общинската (районната) администрация, предмет на прехвърлителна сделка може да бъде построената сграда или самостоятелни части от нея. Поради това предметът на част от фактурите е описан като "Прехвърлено право на строеж" – защото към този момент сградата не е била завършена в груб строеж. П. по този начин, дружеството е спазило закона и неговият управител в лицето на жалбоподателката не е в данъчно нарушение.

Не такова е положението с фактурите с посочен предмет "Аванс по договор". Така описани, те биха могли да бъдат отнесени към който и да е договор, като не се сочи за кой договор става въпрос. По съдържание те не отговарят на изискванията по чл.7 ЗСч, тъй като не съдържат информация за вида и естеството на услугата. Предметът на фактурата не позволява да се определи както видът на доставката, така и количеството на услугите, което води до извод, че същата не отговаря на изискването на чл.226, т.6 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и на чл.114, ал.1, т.9 ЗДДС. Неяснотата относно предмета на доставката не е преодоляна чрез съпътстващи фактурите документи, защото такива не са представени нито при ревизията на "Данс инвест" ЕООД, нито при настоящата ревизия, а това възпрепятства да се установи съответствие между издадените фактури и действително извършени сделки. В това отношение поведението на дружеството е неправомерно, а оттук произтича и неправомерност в поведението на

неговия управител З. С. Д..

Именно поради горните нередности следва да бъде приета за недоказана тезата, че при съобразяване на авансовите вноски няма продажби на имотите под пазарните цени.

Още повече, че няма никакви данни след внасянето на авансовите вноски и издаване на фактурите за това (които фактури обаче не са представени нито на ревизията, нито по делото), впоследствие да са извършени доплащания за разликата до цялата цена на правото на строеж.

Наред с това съгласно разпоредбата на чл.25, ал.6 ЗДДС (сега ал.7) при наличие на авансово плащане ДДС става изискуем. По смисъла на тази разпоредба авансовото плащане не е данъчно събитие, но по силата на закона представлява юридически факт, който води до изискуемост на данъка. За да възникнат тези последици обаче, е необходимо да се докаже основание за извършване на това авансово плащане, което в случая е свързано със сключените договори за прехвърляне право на строеж. Отново следва да се подчертае, че нито предварителни договори, нито нотариални актове не са представени по делото и непредставянето им е изцяло в отговорност на "Данс инвест" ООД, както и на жалбоподателката З. С. Д.. На практика по делото не са ангажирани доказателства, установяващи реалното изпълнение на договорите, а именно такова би представлявало основание за извършване на авансовите плащания.

В Решение на СЕО от 21.02.2006 г. по дело С-419/02 е посочено, че за да може данъкът по авансово плащане да стане изискуем, следва цялата релевантна информация, засягаща данъчното събитие, а именно бъдещата доставка или изпълнения, вече да са известни. Същото становище е застъпено в Решение на СЕО от 18.07.2007 г. по дело С-277/05 и в т.28 на Решение на СЕС от 19.12.2012 г. по дело С-549/11. Предварителното плащане поражда изискуемост на ДДС само ако е свързано с извършването на бъдеща облагаема доставка на стока и услуга. В конкретния случай липсва релевантна информация, засягаща данъчното събитие, тъй като не се установява изпълнението на съглашението, във връзка с което са издадени процесните фактури за авансово плащане. Непредставянето дори на фактурите не позволява да се установи кое плащане за кой имот се отнася, а оттам е невъзможно да се извърши и съпоставката с оценителната експертиза.

На база на приетата в хода на ревизионното производство експертиза е установено, че цените, на които са продадени вещните права и недвижимите имоти, съществено се различава от пазарните им цени. В експертизата са изведени пазарни стойности чрез прилагане на метода на сравнимите неконтролирани цени за постигане на резултат, който би бил постигнат в обичайни търговски или финансови взаимоотношения между независими лица при съпоставими условия. Методът е предвиден в чл.3, т.1 от Наредба Н-9 от 14.08.2016 г. за реда и начина на определяне на пазарни цени на МФ и § 1, т.10 от ДОПК. За определяне на пазарната цена са използвани публични данни от Имотния регистър за сключени сделки с недвижими имоти, като сравнимите сделки са реално осъществени и са на територията на [населено място], в същия район и жилищен комплекс. Ето защо експертизата може да послужи като основа за изводите в настоящото съдебно решение.

Съдът намира, че правилно решаващият орган при административното обжалване не е кредитирал представената с жалбата по административен ред експертиза за определяне на пазарната цена на имотите от м.март 2017 г., тъй като констатациите от влезлия в сила административен акт се ползват със стабилитет и не могат да бъдат подлагани на инцидентен контрол в никоя тяхна част. Освен това, с основание Директорът на дирекция ОДОП е изтъкнал, че с представянето на експертизата, свързана с дейността на "Данс инвест" ООД, жалбоподателката е влязла в противоречие с изложените в ревизионното производство твърдения, че не притежава документи на дружеството, на което вече не е управител.

По делото с молбата на счетоводното дружество "Акаунтинг адвъртайзърс" ООД (л.192) са представени само две фактури: № 1/21.03.2017 г. към В. В. М. (л.238) и № 2/21.03.2017 г. към Д. Р. В. (л.239). От датите им е видно, че те не попадат в ревизионния период при ревизията на З. С. Д., а заедно с това те не са сред процесните фактури, тъй като не са описани в ревизионния доклад от извършената ревизия на жалбоподателката.

Констатира се освен това, че представените счетоводни документи носят подпис, удостоверяващ съставянето им, но само от счетоводителя, но не и от управителя на дружеството към настоящия момент, който именно е лице, отговорно за съставянето на стопанските операции, съгласно чл.10 ЗСч и § 1, т.10 от ДР на същия закон: "Ръководител на предприятие" е лице или лица, които лично ръководят предприятието

в качеството си на собственици, управители или упълномощени с договор, които носят отговорност за цялата икономическа дейност на предприятието пред собственика или собствениците - акционерите, съдружниците, пред местното самоуправление или пред държавата.

Нещо повече: счетоводното дружество "Акаунтинг адвъртайзърс" ООД представи приемо-предавателен протокол за предаване на архив от 25.07.2019 г. В протокола са описани фигурират документи (фактури, договори, нотариални актове), но същите не са представени нито в хода на ревизията, нито в съдебното производство.

Съдът намира, че в случая непредставянето на търговската документация не позволява да се установи спазването на документалната обоснованост, за което правилото на чл.10, ал.1 ЗКПО предписва, че счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция.

По силата на чл.293, ал.1 от Търговския закон, за действителността на търговската сделка е необходима писмена или друга форма само в случаите, предвидени в закон. В поставения за разглеждане случай на основание чл.18 от Закона за задълженията и договорите, такива, с които се прехвърля собственост или се учредяват други вещни права върху недвижими имоти, трябва да бъдат извършени с нотариален акт. Непредставянето на нотариалните актове води до извод за нередности и във връзка с формата на процесните прехвърлителни сделки.

Изложените дотук обстоятелства, преценени в съвкупност, водят до единствения възможен извод: че правото на строеж и имотите са продавани под пазарните цени, при съпоставка с пазарните цени, определени от експертизата, която ревизиращите органи са възложили.

Нередностите не се изчерпват само с изложеното дотук. От преглед на банковата сметка на "Данс инвест" ООД ревизията е установила, че З. С. Д. е изтеглила част от сумите от извършените продажби на имоти в брой, а други е прехвърлила по собствената си сметка. Установени са получени от ревизираното лице други доходи с неясен източник: постъпили суми от физически лица по личната ѝ банкова сметка. За същите с основание е прието, че макар те да не са клиенти на дружеството, са използвани като "буфери" за прехвърляне на получените нефактурирани суми, получени от клиентите на "Данс инвест" ООД. Както в хода на настоящата ревизия, така и при извършената ѝ ревизия по реда на чл.17 ЗДДФЛ, З. С. Д. не е дала обяснения и не е представило документи относно процесните суми, захранвани по банковата ѝ сметка от посочените лица. Така установените обстоятелства сочат на извършена от дружеството данъчна измама, за която несъмнено носи отговорност неговият управител в лицето на жалбоподателката З. С. Д..

Според ССЕ счетоводството на "Данс инвест" ООД е водено редовно през ревизирания период. Съдът не може да се съгласи с така изведения извод. В.л. не е прегледало първичните счетоводни документи поради тяхното неналичие в кориците на делото и непредставянето им нито при двете ревизии, нито от счетоводното дружество "Акаунтинг адвъртайзърс" ООД. Не е спазен принципът за документална обоснованост на стопанските операции, констатиран са извършени разходи от касата, но документи за разхода не са представени. Има изтегляне от З. С. Д. на част от сумите от извършените продажби на имоти в брой, а други тя е прехвърлила по собствената си сметка. Както Съдът вече посочи, дори представените извлечения от счетоводните регистри не са удостоверени по надлежния ред, с подпис на ръководителя на предприятието.

Съдът не споделя довода на оспорващата, че тя не следва да носи отговорност за действията на "Данс инвест" ООД, тъй като към момента на въвеждане на сградата в експлоатация тя вече не е била управител. Сградата е въведена в експлоатация с Удостоверение № 790/29.08.2019 г., но вменената отговорност за задължения на дружеството, на което е била управител, е разписана ясно още при възлагане на ревизията: за корпоративен данък за 2017 г. и 2018 г., и за данък върху добавената стойност за данъчните периоди от м.май 2017 г. до м.юни 2019 г. В списъка на извършените продажби, във връзка с които са определени задължения на "Данс инвест" ООД, респ. е ангажирана солидарната отговорност на З. Д., не фигурират такива след 29.08.2019 г. На жалбоподателката не е вменена отговорност за данъци, произтичащи от продажба на имоти след датата на въвеждане на сградата в експлоатация. Ето защо оплакването в горния смисъл е неоснователно.

Съдът намира, че с действията си, а именно подаване на СД по ЗДДС и на ГДД по ЗКПО, съдържащи некоректни данни за ревизираните периоди, при безспорно установени продажби на вещни права и на

недвижими имоти под пазарни цени, е довело до намаляване задълженията за ДДС за тези периоди. Подаване на СД по ЗДДС е също едно от основните задължения на всяко данъчнозадължено лице. Съдът намира, че разликата между действително установеното при ревизията на "Данс инвест" ООД и декларираното на реалното в СД по надлежния ред представлява "укриване" по смисъла на чл.19, ал.1 ДОПК. З. С. Д., в качеството си на управител на търговското дружество, е била задължена да подаде СД по ЗДДС, в които да бъдат отразени действително извършените и получените облагаеми доставки за съответните данъчни периоди. Следователно нейна е отговорността за съответствието на декларираното с реално полученото. В качеството си на управител на дружеството, Д. не може да не е формирала представа относно действителните и фиктивни доставки на дружеството, а от там и по отношение на реалните резултати за съответните данъчни периоди. Предвид факта на включването при определянето им в съответните фактури, неотразяващи реално извършени доставки е налице укриване на действителното положение. Неприемливо е становището на жалбоподателката, че с упълномощаването за подаване на СД по ЗДДС от другия съдружник се преклудира нейната данъчна отговорност като орган на управление на дружеството. Подобно тълкуване би обезсмислило ролята на отговорността по чл.19 ДОПК.

Аналогични са и изводите по отношение на некоректно подадените данни и информация по ЗКПО. Жалбоподателката е съзнавала смисъла и значението на извършените от нея действия, предвиждала е какви са последиците, и е искал или допускала тяхното настъпване, и в тази връзка Съдът намира, че е налице умишлено укриване.

Укриването представлява несъответствие между декларираното и действителното състояние, но само ако е умишлено, т.е както се посочи по-горе, субектът да е бил наясно относно смисъла и значението на действията или бездействията си, предвиждал е техните последици и е искал или допускал тези последици. В тази връзка събраните по делото доказателства обезпечават тежашкото върху ответника пълно доказване на поведение на ревизираното лице, изразяващо се в укриване на факти и обстоятелства, които по закон е било длъжно да обяви пред органа по приходите. Следователно е налице и втората предпоставка за ангажиране отговорността на жалбоподателя по чл.19, ал.1 ДОПК. Безспорно се установява и наличието на третата и четвъртата предпоставка, а именно наличието на причинно-следствена връзка между укриването на данни от З. С. Д., в качеството ѝ на управител на юридическото лице, и неудовлетвореното вземане и предвид установената по делото невъзможност на приходната администрация да съберат публичните задължения води до извод за кумулативно наличие на всички елементи от фактическия състав за ангажиране отговорността на жалбоподателя по чл.19, ал.1 ДОПК (в този смисъл Решение № 3270 от 06.03.2019 г. на ВАС по адм.дело № 12860/2018 г.).

Органите по приходите са установили, че задълженото лице е с прекратена регистрация по ЗДДС; че няма имущество, срещу което да бъде насочено принудително изпълнение; че не притежава недвижими имоти и движими вещи, няма налични авоари по банковите сметки, липсват данни за наличие на вземания от трети лица, липса на притежавани дългосрочни и краткосрочни инвестиции, включително дялово участие в търговски дружества. Това е достатъчно за обосноваване на извода за действия на ревизираното лице във вреда на фиска.

Следва да бъдат споделени изводите на ревизията, че жилищна сградата е въведена в експлоатация на 29.08.2019 г., а само два месеца по-рано З. С. Д. е прехвърлила дяловете си в търговското дружество "Данс инвест" ООД. Правилен е изводът, че няма икономическа логика да се продадат дялове от строителното дружество точно преди този момент, при вече извършени първоначални прехвърлителни сделки към клиентите. Действително последният етап е свързан с получаване на сумите по издадените фактури, които суми са приходи за строителното дружество, като в последните плащания се съдържа печалбата от извършения строеж. Това представлява тенденциозно и умишлено действие с цел неиздаване на последната част от реалната цена на сделките с клиентите, поради факта, че тези суми са взети, без да се отчитат счетоводно и без да са начислени и внесени следващите за тях данъци.

Констатацията на ревизията е правилна и следва да бъде потвърдена.

II. По чл.19, ал.2 ДОПК:

Съдът намира, че изложеното от фактическа страна обосновава извод за наличие на всички елементи на чл.19, ал.2 ДОПК спрямо З. С. Д.. Разпоредбата предвижда управител, член на орган на управление, прокурист, търговски представител, търговски пълномощник на задължено юридическо лице по чл.14, т.1

и 2, да носи отговорност за непогасените задължения на задължено юридическо лице по чл.14, т.1 и 2, когато недобросъвестно извърши едно от следните 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. извърши 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. извърши 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.

И с тази норма е създадена лична имуществена отговорност на лицата, управляващи задължени за данъци или осигурителни вноски субекти - задължени лица по чл.14, т.1 и 2 ДОПК. 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 ДОПК към момента, към който са установени 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 ревизията е определила действията на управителя на дружеството като недобросъвестни, като е направила извод, че последната е имала качеството на управител на дружеството "Данс инвест" ООД към момента на установяването на дължими публични задължения за данъци и осигурителни вноски към държавата с влязъл в сила по отношение на същото ревизионен акт. Относно наличието на първия елемент от фактическия състав на чл.19, ал.2 ДОПК следва да се извърши препращане към мотивите, изложени в т.І при изследването на хипотезата по чл.19, ал.1 ДОПК.

Вторият елемент от фактическия състав на чл.19, ал.2 ДОПК изисква извършването на разпоредителни действия, изразяващи се в отчуждаване имущество на задълженото лице по цени, значително по-ниски от пазарните. Органите по приходите са приели, че със своите действия жалбоподателката в качеството си на управител недобросъвестно е отклонила средства от патримониума на дружеството, вследствие на което финансовото състояние на "Данс инвест" ООД е намаляло, и същото не е заплатило дължимите данъчни и осигурителни задължения, формирани при извършената му ревизия. Това действително е така, предвид изтеглените в брой значителни парични средства – лично от управителката.

В тази ред на мисли ответникът се с прави с доказателствената тежест да установи наличието на данъчна измама от задълженото лице. В националното и европейското законодателство няма легална дефиниция на понятието данъчна измама. По принцип, когато не е налице легална дефиниция на конкретно понятие, се прилага общоприетия смисъл в обществото и съобразно основни принципи на правото. Под данъчна измама следва да се разбира всяко действие или бездействие, водещо до въвеждане в заблуждение, целящо или имащо за краен резултат ощетяване на бюджета. Упражняването на данъчен кредит по фактури, по които не са осъществени реална доставка от лицата, издали същите, предполага, че получателят е знаел, че упражнява неправомерно данъчен кредит. При липса на извършена доставка логично е знание за това да има и при двете страни по тази доставка. В резултат на гореизложеното, цялостната преценка на установените в хода на ревизията на "Данс инвест" ООД обстоятелства и факти, обективно дават основание да се приеме, че доставките са документирани е цел данъчна измама.

Съгласно чл.3, ал.3 ЗСч предприятията осъществяват текущото счетоводно отчитане на основата на документална обоснованост на стопанските операции и факти, при спазване на изискванията за съставяне на документи по този закон. Принципът за документална обоснованост е основен принцип при отчитане па приходи, разходи, придобиване и изразходване на стоково-материални запаси, включително на стоки, придобити, главно чрез покупка и предназначени за продажба. Съгласно чл.10, ал.2 ЗКПО документална обоснованост на стопанската операция е налице и при условие, че липсващата информация по ЗСч може да се подкрепи с други документи, който я удостоверяват. В изложението по-горе в т.І се изясниха редица нарушения на основните счетоводни принципи при водене счетоводството на "Данс инвест" ООД, вкл. и

че фактурираните доставки не са документално обосновани.

Отговорността на ревизираното лице е ограничена до размера на намалението на имуществото и този подход, освен че е законово закрепен в чл.19, ал.2 ДОПК, е по-благоприятен за ревизираното лице.

Налице са и останалите изисквания за отговорността по реда на чл.19, ал.2 ДОПК:

С разпоредбата на чл.20 ДОПК законодателят е въвел поредност при насочване на принудителното изпълнение, като е посочил главния длъжник /задължено лице по чл.14, ал.1 и ал.2 от кодекса/, като първи длъжник, към който да бъдат насочени обезпечителните и принудителните мерки, пред законово встъпилия съдължник. Спрямо имуществото на дружеството са предприети действия – наложени са обезпечителни мерки, а предвид липсата на имущество на дружеството, вземането е признато за несъбираемо. В конкретния случай всички възможни действия са насочени своевременно към главния длъжник, като са предприети необходимите процесуални действия за събиране на вземанията. Публичният изпълнител на НАП е изчерпал всички действия по събиране на задълженията от "Данс инвест" ООД. Наложен е запор на банкови сметки на лицето. След проучване на финансовото и имуществено състояние на дружеството е установено, че същото не притежава недвижими имоти, МПС и други движими вещи. Не са установени данни за налични авоари по банковите сметки. Установено е, че не са налице и данни за наличие на вземания от трети лица, както и за притежаване на дългосрочни и краткосрочни инвестиции, включително дялово участие в други търговски дружества. Установено е, че дружеството не притежава никакви активи, върху които би могло да се наложи обезпечение. Поради това дългът е категоризиран като несъбираем.

Безспорно е, че З. С. Д. като управител на "Данс инвест" ООД е участвала във вземането на решение за продажба наличните активи на дружеството, като се установи, че тенденциозно са извършвани сделки, които не отговарят на реалните пазарни цени и е налице отклонение от данъчното облагане. Налице са описаните дотук недобросъвестни действия и последицата от тях – невъзможност да се съберат дължими данъци и задължителни осигурителни вноски.

Изложеното дотук обосновава извода на Съда за наличие на всички елементи от фактическия състав на чл.19, ал.2 ДОПК спрямо З. С. Д..

Съдът намира, че правилно с РА са установени и задължения за лихви. В чл.16 ДОПК са определени случаите на отговорност на трето лице за задълженията на лицата по чл.14, т.1 и 2 от кодекса. Според чл.16, ал.1 ДОПК задълженото лице по чл.14, т.3 е лице, което в предвидените от закон случаи има задължение за внасяне на данъка или задължителната осигурителна вноска на носител на задължението или на лице, задължено да удържа и внася данъка или задължителни осигурителни вноски, които не са внесени в срок. В цитираната разпоредба са уредени две хипотези, първата от която касае хипотезите в чл.19, ал.1 и 2 ДОПК, в които е предвидено задължение за заплащане на чуждо данъчно или осигурително задължение при определените в двете алинеи условия. Втората хипотеза на чл.16, ал.1 ДОПК се отнася за уредената в чл.18 отговорност на лицата, задължени да удържат и внасят данъци и осигурителни вноски, когато не са изпълнили тези задължения. С чл.16, ал.2 ДОПК са признати процесуални права на задължените лица по чл.14, ал.3 ДОПК на субект в производствата по кодекса. Според чл.16, ал.3 ДОПК отговорността на задълженото лице по чл.14, т.3 ДОПК обхваща данъците и задължителните осигурителни вноски, лихвите и разноските по събирането им. Цитираната правна уредба в чл.14 и чл.16 ДОПК определя нормите в чл.16 като общи по отношение на конкретните хипотези в чл.18 и чл.19 ДОПК на отговорност на третите лица по чл.14, т.3 ДОПК. Отговорността по чл.19, ал.1 и 2 ДОПК изрично в заглавието на нормата е определена като отговорност на трето лице и за нея са приложими разпоредбите на чл.16, ал.1-3 ДОПК.

Ето защо се налага крайният извод на Съда, че жалбата е неоснователна в цялост и като такава следва да се отхвърли.

При този изход на спора, заявената от ответника претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателна. Общият материален интерес по делото е 567 104,37 лв., поради което на основание чл.7, ал.1, т.6 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за възнаграждения за адвокатска работа на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 26 663,13 лв.

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

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на З. С. Д. от [населено място], [улица], вх.А, ет.4, ап.10, ЕГН: [ЕГН], против Ревизионен акт № Р-22221423000353-091-001/04.08.2023 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 1616/14.11.2023 г., издадено за Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при Централното управление на НАП, с който акт е ангажирана солидарната ѝ отговорност по чл.19 от ДОПК, в качеството ѝ на управител на "Данс инвест" ООД, ЕИК по Булстат:[ЕИК], за публични задължения на същото дружество в общ размер 567 104,37 лв.

ОСЪЖДА З. С. Д. от [населено място], [улица], вх.А, ет.4, ап.10, ЕГН: [ЕГН], да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 26 663,13 лв. (двадесет и шест хиляди шестстотин шестдесет и три лева и 13 ст.).

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република България, в 14-дневен срок от съобщението.

СЪДИЯ: