

РЕШЕНИЕ

№ 31614

гр. София, 10.08.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 17 състав, в
публично заседание на 29.06.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ана Методиева

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **6416** по описа за **2026** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК), във връзка с чл. 226 от Административнопроцесуалния кодекс (АПК).
Образувано е след като с Решение № 5409 от 19.05.2026 г. по адм. дело № 3137/2026 г. на Върховния административен съд, Първо отделение, е отменено Решение № 43217 от 29.12.2025 г. по адм. дело № 7058/2021 г. на Административен съд – София-град и делото е върнато за ново разглеждане от друг състав на съда.

Образувано е по жалба на О. Д. О., ЕГН [ЕГН], срещу Ревизионен акт № Р-22002219008363-091-001 от 12.02.2021 г., издаден от С. Т. К. – орган, възложил ревизията, и С. С. К. – ръководител на ревизията, в потвърдената с Решение № 877 от 10.06.2021 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при Централно управление на Националната агенция за приходите част. С ревизионния акт, на основание чл. 19, ал. 2 ДОПК, е ангажирана отговорността на О. Д. О. за непогасени задължения на „Коко Партс“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с предходно наименование „Мегапартс България“ ЕООД, в общ размер 577 638,68 лв., от които 409 257,67 лв. главница и 168 381,01 лв. лихви. В сумата са включени задължения за данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения в размер 15 769,75 лв. и лихви 6 240,23 лв.; данък върху добавената стойност в размер 192 741,88 лв. и лихви 83 140,49 лв.; корпоративен данък в размер 142 815,54 лв. и лихви 56 099,26 лв.; задължителни осигурителни вноски за държавното обществено осигуряване, универсален пенсионен фонд и здравно осигуряване общо в размер 57 930,50 лв. и лихви 22 901,03 лв.

С Решение № 877 от 10.06.2021 г. административната жалба е оставена без разглеждане в частта относно данъчните периоди м. юни и м. юли 2016 г. по ЗДДС, тъй като за тях с ревизионния акт

не са установени задължения, и производството в тази част е прекратено. Ревизионният акт е потвърден за задълженията за ДДС за периодите от 01.08.2016 г. до 31.12.2016 г., за данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения и за задължителните осигурителни вноски за периодите от 12.08.2016 г. до 31.07.2017 г., както и за корпоративния данък за 2016 г., ведно със съответните лихви.

Жалбоподателят оспорва ревизионния акт като нищожен, а при условията на евентуалност – като незаконосъобразен на всички основания по чл. 146 АПК. Поддържа, че повторната ревизия е възложена и проведена от некомпетентни органи, различни от участвалите в първото ревизионно производство, без да е доказано надлежно изземване и превъзлагане на преписката по чл. 7, ал. 3 ДОПК. Сочи, че по делото липсват доказателства за основанията, поради които първоначално възложилият ревизията орган се е отвел, както и че заповедта на изпълнителния директор на НАП за продължаване на срока се отнасяла до производство с различен уникален номер. Според него ревизионният доклад и ревизионният акт са издадени след изтичане на срока за ревизията и при липса на времева компетентност.

Оспорва валидността на квалифицираните електронни подписи върху заповедите за възлагане и изменение на ревизията, ревизионния доклад и ревизионния акт. Позовава се на заключенията на вещното лице д-р А. К., според които в сертификатите липсва ЕГН на титуляря, имената са изписани с латински букви, не е използван квалифициран електронен времеви печат и при последваща проверка част от подписите не могат да бъдат валидирани чрез използвания софтуер. Счита, че тези обстоятелства препятстват еднозначното установяване на авторството и че не е доказано използването на квалифицирано устройство за създаване на подпис.

Поддържа и възражението, че заповедта за възлагане на повторната ревизия не му е била редовно връчена. Позовава се на приетите съдебно-графологични експертизи, според които подписът върху разписката за връчване не е положен от него. Твърди, че поради ненадлежното връчване не е узнал своевременно за ревизията и е било нарушено правото му на участие и защита.

По съществото на спора жалбоподателят отрича да са доказани кумулативните предпоставки на чл. 19, ал. 2 ДОПК. Според него наличието на нотариално заверено пълномощно от В. Д. 3. не доказва, че реално е упражнявал функции на управител или търговски пълномощник след заличаването му като управител. Възражава и че разширяването на кръга на отговорните лица не може да се прилага към действия, извършени преди изменението на закона от 2017 г. Оспорва да е получавал и лично да е усвоявал суми от наложени платежи. Сочи, че приходната администрация не е представила в оригинал разходните касови ордери и другите първични документи, на които се позовава, въпреки направеното искане по чл. 183 ГПК и дадените от предходния съдебен състав указания. Поддържа, че изображенията върху технически носител и обобщените електронни таблици не могат да заместят оригиналните частни документи, нито да докажат авторството на подписите, размера на получените от него суми и основанието за получаването им. Посочва, че са били изискани оригиналите на 29 849 разходни касови ордера, разписките за плащания от куриерските оператори и останалите документи, посочени в молбата му от 04.05.2023 г., но искането не е изпълнено.

Жалбоподателят твърди, че дори да е получавал отделни суми като представител на дружеството, това не установява плащане от имуществото на дружеството в негова полза, скрито разпределение на печалбата, дивидент или безвъзмездно отчуждаване. Поддържа, че не са посочени конкретните ордери, датите и размерите на сумите, за които се приема, че са останали у него, нито е установено как са използвани, не е проследена счетоводно касовата наличност и движението по банковите сметки на дружеството, не е посочен получател на твърдяното скрито разпределение и не е доказано лично обогатяване на жалбоподателя или на свързано с него лице.

Оспорва недобросъвестността и причинната връзка между поведението му и несъбирането на публичните вземания. Счита, че не е установено кои от задълженията са съществували към момента на всяко твърдяно разпореждане, нито че именно негово действие е причинило последващата невъзможност за събиране. Излага, че прехвърлянето на дружествените дялове не намалява имуществото на дружеството. Възражава, че не са били изчерпани всички способи за принудително изпълнение срещу главния длъжник и че липсата на активи към по-късен момент не доказва състоянието на дружеството към датите на твърдените действия. Поддържа, че отговорността не следва да обхваща лихвите, ако не е доказано, че просрочието е резултат от неговото поведение.

Прави искане за прогласяване нищожността на ревизионния акт, евентуално неговата отмяна, и присъждане на разносните за всички съдебни производства в размер 14 976,11 лв.

Ответникът – директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С., чрез юрисконсулт М., оспорва жалбата. Счита, че възражението за ненадлежно връчване на заповедта за възлагане на повторната ревизия е разрешено със задължителните указания в Решение № 5409 от 19.05.2026 г. на Върховния административен съд. Поддържа, че повторната ревизия е продължение на първоначалното производство, за което жалбоподателят е бил лично уведомен, и че правото му на участие не е нарушено. Ответникът сочи, че по преписката е приложено Решение № 4 от 26.11.2019 г. на директора на ТД на НАП – С., с което е уважено искането за самоотвод на Ф. С. Й., преписката е иззета и правомощията по възлагане са предоставени на С. Т. К.. Ръководителят на ревизията е определен със заповедта за възлагане, а участващите органи по приходите са разполагали с необходимото длъжностно качество и са били командировани за извършването на ревизията. Според ответника срокът е валидно продължен с акт на изпълнителния директор на НАП по чл. 114, ал. 4 ДОПК, а евентуално нарушение на срока не води до нищожност на крайния акт.

По съществото на спора ответникът се позовава на влезлия в сила Ревизионен акт № Р-03000317008430-091-001 от 29.05.2018 г., издаден на „Коко Партс“ ЕООД, и на подадените от дружеството декларации, с които са установени и декларирани непогасените публични задължения. Поддържа, че жалбоподателят е бил управител и едноличен собственик на капитала от 11.08.2016 г. до 15.11.2016 г., а след това е продължил фактически да управлява дружеството въз основа на нотариално завереното пълномощно от 08.11.2016 г. и като лице за контакт, финансови въпроси и приемане и предаване на пратки по договора с „Еконт Експрес“ ООД. Твърди, че от предоставените от „Еконт Експрес“ ООД документи се установява подписването от жалбоподателя на 943 разходни касови ордера и получаването в брой на суми в общ размер над 900 000 лв. Поддържа, че сумите не са осчетоводени от „Коко Партс“ ЕООД, не са внесени по банковите му сметки или в касата и жалбоподателят не представил доказателства за начина на използването им. Според ответника това съставлява скрито разпределение на печалбата и е довело до намаляване на имуществото на дружеството. Позовава се на образуваното изпълнително дело №[ЕИК]/2017 г., наложените обезпечителни мерки, липсата на активи и парични средства и квалифицирането на вземанията като несъбираеми.

Прави искане жалбата да бъде отхвърлена и претендира юрисконсултско възнаграждение за трите съдебни производства въз основа на представен списак.

Административен съд – София-град, след като обсъди доводите на страните, доказателствата по административната преписка и приобщените производства по адм. дело № 7058/2021 г. на АССГ и адм. дело № 3137/2026 г. на ВАС, извърши проверката по чл. 160, ал. 2 ДОПК във връзка с чл. 168, ал. 1 АПК и съобрази задължителните указания на касационната инстанция, приема следното:

Жалбата е допустима. Подадена е от адресата на ревизионния акт, след изчерпване на задължителния административен ред за оспорване и в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК. Предмет на разглеждане е законосъобразността на ревизионния акт в потвърдената с Решение № 877 от 10.06.2021 г. част. Разгледана по същество, жалбата е основателна, но не по поддържаните основания за нищожност.

С Решение № 5409 от 19.05.2026 г. Върховният административен съд е приел, че производството по чл. 155, ал. 4 ДОПК е повторно и представлява продължение на вече възложеното ревизионно производство, а не отделно и самостоятелно производство. В първата ревизия на жалбоподателя лично е връчена Заповед за възлагане на ревизия № Р-22220619000446-020-001 от 23.01.2019 г., лично му е връчен и първият ревизионен акт, а ревизионният доклад е изпратен на обявения електронен адрес. Касационната инстанция изрично е приела, че на О. е било известно извършването на ревизия за ангажиране на отговорността му по чл. 19, ал. 2 ДОПК и че правото му на участие не е било нарушено. Прието е още, че оспорването на подписа върху разписката за връчване на повторната заповед е направено след срока по чл. 193, ал. 1 ГПК и е неправилно допуснато. Тези правни разрешения са задължителни за настоящия състав по силата на чл. 224 АПК и чл. 226, ал. 1 АПК. Поради това заключенията на съдебно-графологичните експертизи относно подписа върху разписката не могат да обусловят повторно извод за нищожност или съществено нарушение на правото на защита.

От доказателствата по преписката се установява, че първата ревизия е възложена със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22220619000446-020-001 от 23.01.2019 г. и е приключила с Ревизионен акт № Р-22220619000446-091-001 от 07.08.2019 г. Последният е отменен с Решение № 1844 от 01.11.2019 г. на директора на Дирекция ОДОП – С., като преписката е върната за извършване на нова ревизия по реда на чл. 155, ал. 4 ДОПК. След връщането на преписката първоначално възложилият орган Ф. С. Й. е направила искания за отвод с № 22801627 от 21.11.2019 г. и № 22801745 от 25.11.2019 г. Исканията са уважени с Решение № 4 от 26.11.2019 г. на директора на ТД на НАП – С., в което са индивидуализирани ревизионните производства и постановените по тях решения на директора на дирекция „ОДОП“ – С., включително относимото към настоящия спор Решение № 1844 от 01.11.2019 г.

Към датата на повторното възлагане С. Т. К. е била определена за орган по приходите, компетентен да възлага ревизии по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК, със Заповед № РД-01-818 от 10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП – С., т. I.15. Впоследствие оправомощаването ѝ е установено и със Заповед № РД-01-128 от 18.02.2020 г., т. I.14. Повторната ревизия е възложена от нея със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22002219008363-020-001 от 18.12.2019 г., с която за ръководител на ревизията е определена С. С. К., а за член на ревизиращия екип – Г. И. Л.. Със Заповед за изменение на Заповедта за възлагане на ревизия № Р-22002219008363-020-002 от 13.03.2020 г. е определен срок до 20.05.2020 г., а със Заповед № Р-22002219008363-020-003 от 07.05.2020 г. – срок до 20.11.2020 г. С Протокол № Р-22002219008363-ППД-001 от 13.03.2020 г. към повторната ревизия са присъединени доказателствата от първото ревизионно производство. Решение № 4 от 26.11.2019 г. е постановено от териториалния директор като по-горестоящ орган по смисъла на чл. 7, ал. 3 ДОПК, а конкретното възлагане след отвода е извършено от надлежно оправомощен орган със Заповед № Р-22002219008363-020-001 от 18.12.2019 г. Разгледани във връзка, тези актове установяват както преустановяването на участието на отвелия се орган, така и законосъобразното определяне на нов възлагащ орган и ревизиращ екип. Законът не поставя валидността на отвода и последващото възлагане в зависимост от доказване пред ревизираното лице на вътрешните фактически причини за самоотвода. Поради това поисканите в последното съдебно заседание писма, съдържащи вътрешна кореспонденция на приходната администрация,

не са необходими за установяване на компетентността. Различният персонален състав при повторната ревизия не противоречи на чл. 155, ал. 4 и ал. 6 ДОПК, когато органите са определени по установения ред. Не се установява и липса на местна или материална компетентност на ръководителя на ревизията. По преписката са представени актовете, установяващи длъжностното качество на органите по приходите, както и командироването им. Ревизионен акт № Р-22002219008363-091-001 от 12.02.2021 г. е издаден от С. Т. К. – органа, възложил ревизията, и С. С. К. – определения ръководител на ревизията, в съответствие с чл. 119, ал. 2 ДОПК.

По възражението за срока съдът съобрази следното. Представената по преписката Заповед № Р-22002219008366-ЗИД-001 от 07.05.2020 г. на изпълнителния директор на НАП е издадена въз основа на искане № Р-22002219008366-Д49-001 от 05.05.2020 г. и се отнася до ревизия, възложена със Заповед № Р-22002219008366-020-001 от 18.12.2019 г. и изменена със Заповед № Р-22002219008366-020-002 от 13.03.2020 г. Тя не индивидуализира процесната ревизия. Поради това само въз основа на този документ не може да се приеме за доказано продължаване по чл. 114, ал. 4 ДОПК на срока на процесната ревизия до 20.11.2020 г., независимо от посочването на тази дата в Заповед № Р-22002219008363-020-003 от 07.05.2020 г. Констатираното несъответствие обаче не обуславя липса на материална или времева компетентност и не води до нищожност на ревизионния акт. Сроковете по чл. 114 ДОПК са процесуални, а не срокове, с чието изтичане се погасява правомощието по чл. 119, ал. 2 ДОПК. Неспазването им не води само по себе си до незаконосъобразност на издадения след срока акт. В този смисъл е и Решение № 10850 от 09.11.2023 г. по адм. дело № 6432/2023 г. на ВАС, Първо отделение. Извършените след изтичането на срока действия по събиране на доказателства подлежат на самостоятелна преценка относно доказателствената им стойност. В случая основният доказателствен материал от първата ревизия, включително документите, предоставени от „Еконт Експрес“ ООД, е присъединен с Протокол № Р-22002219008363-ППД-001 от 13.03.2020 г., преди определения със Заповед № Р-22002219008363-020-002 от 13.03.2020 г. срок до 20.05.2020 г. Следователно възраженията за липса на материална, местна и времева компетентност са неоснователни, а несъответствието при продължаването на срока не съставлява самостоятелно основание за отмяна на ревизионния акт.

Неоснователно е и възражението за неспазена форма поради невалидни електронни подписи. Заповедите за възлагане и изменение на ревизията, ревизионният доклад и ревизионният акт са представени като електронни документи заедно с данните за положените подписи. От първоначалното и допълнителното заключение на д-р Н. Х., както и от представената информация за сертификатите, се установява, че подписите са основани на квалифицирани удостоверения, издадени от квалифицирани доставчици на удостоверителни услуги, а данните за създаването им се намират в квалифицирано устройство за създаване на подпис. Сертификатите идентифицират титулярите чрез имената им, служебната организация и уникални серийни данни и са били валидни към посочените моменти на подписване.

Съдът възприема фактическите технически констатации на вещото лице д-р А. К., но не и правния му извод, че липсата на ЕГН, изписването на имената на латиница, отсъствието на квалифициран времеви печат и невъзможността за пълна последваща валидация чрез определена версия на Acrobat Reader изключват качеството на квалифициран електронен подпис. Регламент (ЕС) № 910/2014 не изисква квалифицираното удостоверение непременно да съдържа ЕГН, нито квалифицираният електронен подпис задължително да включва квалифициран електронен времеви печат. В Решение от 20.10.2022 г. по дело С-362/21, „Е.“, Съдът на Европейския съюз приема, че изписването на имената на титуляря с латински вместо с букви на кирилица не пречатства само по себе си идентифицирането му, а квалификацията се преценява според кумулативните изисквания на чл. 3, т. 12 от Регламента. Съобщение, породено при проверка

години след подписването поради изтекъл сертификат или непълна локална верига на доверие, не доказва, че сертификатът не е бил квалифициран и валиден при полагането на подписа. Поради това изискването за писмена форма по чл. 120 ДОПК е спазено.

Ревизионният акт и потвърждаващото решение съдържат фактически и правни мотиви, индивидуализират главния длъжник, вида и размера на задълженията и възприетото основание за отговорност. Част от доводите на жалбоподателя за недостатъчна конкретизация на твърдяното имуществено разпореждане са относими към материалната доказаност на чл. 19, ал. 2 ДОПК, а не към валидността или формата на акта.

Не се установява съществено нарушение на административнопроизводствените правила, което самостоятелно да обуславя отмяна. Жалбоподателят е участвал в първото и повторното ревизионно производство, получил е ревизионния доклад и е подал възражение срещу него. Към повторната ревизия са приобщени доказателствата от първото производство с протокол по чл. 50 ДОПК. Връчени са му искания да представи банкови извлечения, счетоводни документи и обяснения за получените от куриерското дружество суми. Обстоятелството, че не са му предоставени всички документи в искания от него вид, има значение за доказателствената стойност на конкретните материали, но при установеното знание за предмета на ревизията не доказва лишаване от възможност да организира защитата си.

От фактическа страна е установено, че „Коко Партс“ ЕООД е вписано на 15.09.2015 г. с първоначално наименование „Мегапартс България“ ЕООД и с едноличен собственик и управител А. В. С..

На 11.08.2016 г. като едноличен собственик на капитала и управител е вписан О. Д. О.. Той е прехвърлил дружествените дялове на В. Д. З., като промяната е вписана на 16.11.2016 г. С нотариално заверено пълномощно № 5324 от 08.11.2016 г. З. е упълномощила О. да извършва от името и за сметка на дружеството широк кръг правни и фактически действия и да го представлява във връзка с дейността му.

Дружеството е извършвало интернет търговия с употребявани части за леки и товарни автомобили чрез домейна www.megaparts.bg.

На 14.05.2016 г. „Мегапартс България“ ЕООД е сключило с „Еконт Експрес“ ООД договор за куриерски и пощенски услуги с отложено плащане, в който О. е посочен като лице за контакт, финансови въпроси, приемане и предаване на пратки. В споразумение от 24.01.2017 г. за прием на пратки без оглед на съдържанието той отново е посочен като упълномощено лице.

С влезлия в сила Ревизионен акт № Р-03000317008430-091-001 от 29.05.2018 г. на „Коко Партс“ ЕООД са установени задължения за корпоративен данък за 2016 г. и за ДДС за периодите от 29.06.2016 г. до 31.12.2016 г. В акта е приложен редът по чл. 122 ДОПК поради установени данни за укрити приходи и липса на счетоводство, позволяващо определяне на данъчната основа. Дружеството е подало декларации образец 1 и образец 6, но не е внесло декларираните задължения за данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения и за задължителни осигурителни вноски. Съществуването и размерът на тези задължения са установени с влезлия в сила акт и декларациите и не се опровергават в настоящото производство. Ревизионният акт на главния длъжник обаче има доказателствено значение за неговия публичен дълг. Той не установява сам по себе си отделните елементи на личната отговорност на третото лице по чл. 19, ал. 2 ДОПК.

При насрещната проверка „Еконт Експрес“ ООД е предоставило договора, фактури, данни за пратките, плащанията на клиентите и изплатените суми по наложени платежи и пощенски парични преводи. Данните са предадени върху технически носител в табличен вид и като изображения на разходни касови ордери и други документи. Табличните файлове съдържат

индивидуализиращи данни за товарителница, дата, подател, наложен платеж, статус и изплащане и част от тях са придружени с електронен подпис на предоставилото ги дружество. Тези материали, преценени с договора и фактурите, установяват с достатъчна сигурност, че „Коко Партс“ ЕООД е използвало куриерската мрежа за своята търговска дейност и че от клиентите са събирани и изплащани значителни суми за дружеството. Този извод се подкрепя и от влезлия в сила ревизионен акт на главния длъжник.

Друг е въпросът дали конкретни суми са получени и окончателно задържани от жалбоподателя в лично качество. В ревизионния доклад и потвърждаващото решение е прието, че О. е подписал 943 разходни касови ордера от 08.08.2016 г., 09.08.2016 г., 03.09.2016 г. и 17.12.2016 г. и е получил в брой общо над 900 000 лв. Посочено е същевременно, че поради нечетливост на част от ордерите точният размер на сумите не е установен. Не е изготвена индивидуализирана справка, която да свърже всеки от тези 943 ордера с конкретна сума, дата, качество на получателя, последващо счетоводно записване и съответно публично задължение.

В съдебното производство жалбоподателят своевременно е поискал представяне на оригиналите. С молбата от 04.05.2023 г. са посочени 13 групи документи, включително 29 849 разходни касови ордера и разписките за плащания от куриерските оператори. В съдебното заседание на 05.10.2023 г. предходният състав е задължил ответника да представи оригиналите на част от документите, но е оставил без уважение искането те да бъдат изискани от третото лице по реда на чл. 192 ГПК. Ответникът е заявил, че оригиналите не се намират у Дирекция ОДОП, тъй като данните са получени от куриерския оператор в електронен вид.

Спорът не следва да бъде разрешен чрез автоматично изключване на целия доказателствен масив, предоставен от „Еконт Експрес“ ООД. Писмените отговори на третото лице, електронните таблици, техническият носител и съдържащите се в него изображения са допустими доказателства и се преценяват в тяхната съвкупност. Липсата на първичните хартиени документи има значение за възможността да бъдат проверени авторството, пълнотата и точният размер по отделните РКО, но не обезсилва останалата информация, получена пряко от куриерския оператор, нито налага да бъде игнорирана установената чрез нея търговска дейност.

От прегледа на техническия носител и съпоставката му с договора, фактурите и ревизионния акт на главния длъжник се установяват извършени от дружеството пратки, събрани наложени платежи и пощенски парични преводи, датите и размерите на множество плащания, както и участие на О. и други лица в куриерските операции. Тези доказателства установяват получаването на значителни парични средства, предназначени за „Коко Партс“ ЕООД. Те не съдържат данни за движението на средствата след изплащането им от куриерския оператор – дали са внесени в касата или по сметка на дружеството, предадени на друго лице, използвани за неговата дейност или задържани лично от получателя.

За да не зависи разрешението на спора от формалната преценка по чл. 183 ГПК, съдът приема при най-благоприятната за ответника доказателствена хипотеза, че изображенията точно възпроизвеждат съответните РКО, че подписите върху посочените от приходните органи 943 документа са положени от О. и че той е получил отразените в тях суми. Дори при това приемане документите доказват физическо получаване на средства, събрани от куриерския оператор за „Коко Партс“ ЕООД, но не и последващото им лично задържане, разходване или предоставяне в полза на О. или на свързано с него лице. Представянето на оригиналите би могло да отстрани съмнения относно подписа и отделните суми, но не би доказало само по себе си тази последваща имуществена операция, която е релевантна за чл. 19, ал. 2 ДОПК.

От материалноправна страна приложимата редакция на чл. 19, ал. 2 ДОПК е тази след изменението, обнародвано в ДВ, бр. 94 от 2015 г., в сила от 01.01.2016 г. Още тази редакция

включва като субекти на отговорността управителя, члена на орган на управление, прокуриста, търговския представител и търговския пълномощник на задълженото юридическо лице. Поради това възражението, че търговският пълномощник е включен едва с изменението от 2017 г., е неоснователно. По-късните алинеи на чл. 19 ДОПК не са необходими, за да се обоснове принадлежността на О. към кръга на възможните субекти. Тя следва от качеството му на вписан управител през част от периода и от доказаното реално представителство въз основа на договора, споразумението и нотариално завереното пълномощно след това.

Съгласно чл. 19, ал. 2 ДОПК отговорността възниква, когато лице с посоченото качество недобросъвестно извърши плащания в натура или в пари от имуществото на задълженото лице, представляващи скрито разпределение на печалбата или дивидент, или отчужди имущество на задълженото лице безвъзмездно или по цени, значително по-ниски от пазарните, вследствие на което имуществото на задълженото лице е намаляло и по тази причина не са изплатени данъци или задължителни осигурителни вноски. Отговорността е до размера на извършените плащания или на намалението на имуществото.

Фактическият състав е сложен и всички негови елементи трябва да бъдат установени кумулативно: качеството на субекта, съществуването на непогасени публични задължения на юридическото лице, конкретно действие измежду изчерпателно посочените в нормата, намаляване на имуществото в определен размер, недобросъвестност, пряка причинна връзка между действието и неплащането, невъзможност вземането да бъде събрано от главния длъжник. Отговорността е изключителна, лична и субсидиарна, поради което нормата се тълкува стриктно.

В тежест на приходната администрация е да установи положителните факти, пораждащи отговорността. Това следва от чл. 170, ал. 1 АПК във връзка с § 2 ДР на ДОПК, от принципите по чл. 3 и чл. 5 ДОПК и от изключителния характер на отговорността за чужд публичен дълг. Непредставянето на обяснения или счетоводни документи от ревизираното лице може да бъде преценено заедно с останалите доказателства, но не освобождава органа по приходите от доказване на самото имуществено разпореждане, неговия размер и причинния му резултат. Презумпцията за недобросъвестност по чл. 19, ал. 11 ДОПК не презумира извършването на разпоредително действие и неговия размер. Освен това посочените РКО са от 2016 г., а производството за данъчно-осигурителен контрол спрямо жалбоподателя е започнало значително по-късно, поради което времевата предпоставка на тази презумпция не е осъществена.

Тези изисквания съответстват на Решение от 13.10.2022 г. по дело С-1/21, МС, на Съда на Европейския съюз. В него е прието, че чл. 273 от Директива 2006/112/ЕО и принципът на пропорционалност допускат отговорност по чл. 19, ал. 2 ДОПК само когато управителят недобросъвестно е извършил точно определено разпореждане, това действие е довело до неспособността на юридическото лице да плати ДДС, отговорността е ограничена до намалението на имуществото и се реализира субсидиарно. Режим, който на практика би възложил обективна отговорност само поради управленското качество или невъзможността за събиране от дружеството, би надхвърлил необходимото за защита на фиска.

Доказано е качеството на О. като управител и едноличен собственик на капитала от 11.08.2016 г. до вписването на новия собственик и управител на 16.11.2016 г., както и представителната му власт по нотариално завереното пълномощно от 08.11.2016 г. За РКО от 08.08.2016 г. и 09.08.2016 г., които предхождат както вписването му като управител, така и пълномощното, посочването му като лице за контакт в договора с куриерския оператор не установява само по себе си качеството на търговски пълномощник по смисъла на приложимата редакция на чл. 19, ал. 2 ДОПК. Дори да се приеме в полза на ответника, че изискуемото субектно качество е било налице към всички посочени дати, останалите кумулативни предпоставки на отговорността не са доказани.

Безспорно е съществуването на непогасените публични задължения на „Коко Партс“ ЕООД. Не е доказана обаче конкретната форма на имуществено разпореждане по чл. 19, ал. 2 ДОПК. Получаването от представител на суми, събрани от клиенти на дружеството, е изпълнение на договор за куриерски услуги и представлява получаване на актив за дружеството. То не е равнозначно на „плащане от имуществото“ на дружеството към представителя, нито само по себе си е скрито разпределение на печалбата. За да придобие такава квалификация, трябва да се установи, че след получаването представителят е отклонил сумата от патримониума на дружеството и я е предоставил в своя полза или в полза на свързано лице без връзка с дейността.

В ревизионния акт не е проследено движението на конкретните получени суми. Не са установени точни начални и крайни касови наличности към всяка релевантна дата, не е извършена връзка между отделен РКО и липса в касата, не е установено постъпване по лична сметка на жалбоподателя или на свързано лице, придобиване на лично имущество, плащане на негово задължение или друг конкретен начин на лично усвояване. Липсата на редовно счетоводство на дружеството и непредставянето на доказателства от О. обосновават съмнение и са индиции, но не доказват с необходимата сигурност кой е задържал средствата и за какво са използвани. Приходната администрация не е установила конкретна счетоводна наличност, намирала се под изключителния контрол на О., нито единствената фактически възможна посока на нейното движение. Напротив, данните сочат продължаваща търговска дейност, различни получатели на плащанията и нов управител след 16.11.2016 г. Не е индивидуализиран и размерът на намалението на имуществото. Самият решаващ орган посочва, че точната стойност по част от РКО не може да бъде определена поради нечетливост и използва общия израз „над 900 000 лв.“. Обстоятелството, че тази ориентировъчна сума надвишава размера на публичния дълг, не замества доказването. Ограничението „до размера на извършените плащания“ изисква установяване на конкретното намаление, причинено от третото лице, а не предполагаема горна граница. Съдът не може за първи път да подбира от ногобройните документи определени операции и да конструира различно по факти и размер основание на отговорността.

Не е установено и необходимото времево съотношение между всяко твърдяно разпореждане и публичните задължения. Според собствените констатации на органите РКО, приписани на О., са от 08.08.2016 г., 09.08.2016 г., 03.09.2016 г. и 17.12.2016 г. Ревизионният акт включва ДДС за отделни месечни периоди до декември 2016 г., корпоративен данък за цялата 2016 г. и данък върху доходите и осигурителни вноски до юли 2017 г. Не е посочено какъв размер е получен на всяка от четирите дати, кои публични задължения вече са били възникнали и изискуеми тогава и как конкретното получаване или последващо разпореждане е пречатвало тяхното плащане. Поради липсата на индивидуализация не може да бъде определена дори част от отговорността при спазване на времевото изискване, без съдът да замени фактическото основание на ревизионния акт.

Прехвърлянето на дружествените дялове на В. З. не променя този извод. Дяловете са имущество на едноличния собственик, а не актив на дружеството, поради което тяхното прехвърляне не намалява пряко патримониума на „Коко Партс“ ЕООД и не представлява само по себе си действие по чл. 19, ал. 2 ДОПК. То може да бъде обсъждано като косвена индичия за намерение само ако е установено конкретното разпореждане с дружествено имущество, каквото доказване липсва.

Не е доказана и пряката причинно-следствена връзка. По изпълнително дело №[ЕИК]/2017 г. са предприети действия за принудително събиране, наложени са обезпечителни мерки върху банковите сметки и е установено, че дружеството не притежава активи и парични наличности. Производството е прекратено на 29.11.2018 г., а вземанията са квалифицирани като несъбираеми.

Тези обстоятелства установяват субсидиарната предпоставка – невъзможността за събиране от главния длъжник към момента на изпълнителното производство. Те не установяват причината за това състояние. Между последната посочена дата на РКО през декември 2016 г. и установяването на несъбираемостта дружеството е продължило дейността си, управлявано е от друго лице и са възниквали нови задължения. Не е извършен анализ на активите и паричните потоци преди и след всяко приписано на жалбоподателя действие, който да изключи други причини за неплатежоспособността.

Недобросъвестността не може да бъде изведена единствено от управленското качество, пълномощното, липсата на обяснения или последващата несъбираемост. Дори да се приеме, че О. е знаел за част от текущите задължения на дружеството, знанието не замества доказването, че е отклонил определена сума и е съзнавал, че именно с това действие ще осуети плащането на конкретните публични вземания. Изявленията на процесуалния представител на ответника в последното съдебно заседание за евентуално престъпно поведение и различно полагане на подписи не са доказателства за елементите на чл. 19, ал. 2 ДОПК и са извън предмета на настоящото производство. Също извън предмета са данните за прекратено наказателно производство, на които се позовава жалбоподателят.

Изводът за недоказана причинна връзка се отнася и до лихвите. В Решение по дело С-1/21 Съдът на Европейския съюз допуска включването на лихвите в отговорността само доколкото просрочието е резултат от недобросъвестните действия на третото лице. След като не е доказано конкретното действие и неговата връзка с неплащането на главниците в съответните срокове, липсва основание жалбоподателят да отговаря и за начислените върху тях лихви.

Следователно доказателствата установяват значителна неотчетена търговска дейност на „Коко Партс“ ЕООД, получаване на суми чрез куриерския оператор, участие на О. в управлението и представителството на дружеството, непогасени публични задължения и последваща невъзможност за събирането им. Тези обстоятелства са сериозни, но не са достатъчни за личната отговорност по чл. 19, ал. 2 ДОПК без доказване на точното имуществено разпореждане, размера, времето, недобросъвестността и причинната връзка. Отмяната на ревизионния акт в оспорената част не заличава задълженията на „Коко Партс“ ЕООД. Тя е последица единствено от недоказването на самостоятелния фактически състав за встъпване на третото лице в чуждия публичен дълг.

С оглед изложеното ревизионният акт е издаден от компетентни органи и в предвидената форма. Не е установено съществено нарушение на административнопроизводствените правила, което да е ограничило правото на защита. Актът не противоречи самостоятелно на целта на закона, тъй като е насочен към събиране на публични вземания. Налице е обаче противоречие с материалния закон по чл. 146, т. 4 АПК, защото не са установени всички кумулативни предпоставки на чл. 19, ал. 2 ДОПК. Поради неиндивидуализираното фактическо основание и невъзможността да се отдели законосъобразна част без ново фактическо конструиране от съда, ревизионният акт следва да бъде отменен в цялата потвърдена част.

При този изход на спора и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК на жалбоподателя се дължат доказаните разноски за двете разглеждания пред Административен съд – С.-град и за касационното производство. Представени са списък по чл. 80 ГПК, договори за правна помощ и доказателства за платени държавна такса, адвокатски възнаграждения и възнаграждения за вещите лица общо в размер 14 976,11 лв. Претенцията е своевременна и съответства на доказаните плащания. Възражението за прекомерност на адвокатските възнаграждения е неоснователно с оглед материалния интерес, продължителността на производството, двете разглеждания от първоинстанционния съд, касационното производство, броя и сложността на повдигнатите

правни въпроси, многобройните доказателствени искания и участието при приемането на няколко експертни заключения. С оглед изложеното сумата в размер общо на 7 657,16 евро следва да бъде възложена в тежест на Националната агенция за приходите, която е юридическото лице, в чиято структура е ответният орган.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, във връзка с чл. 226 АПК, Административен съд – София-град, III отделение, 17 състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22002219008363-091-001 от 12.02.2021 г., издаден от С. Т. К. – орган, възложил ревизията, и С. С. К. – ръководител на ревизията, в потвърдената с Решение № 877 от 10.06.2021 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при Централно управление на Националната агенция за приходите част, с която на основание чл. 19, ал. 2 ДОПК е ангажирана отговорността на О. Д. О. за задължения на „Коко Партс“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], в общ размер 577 638,68 лв., от които 409 257,67 лв. главница и 168 381,01 лв. лихви.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите, [населено място], [улица] да заплати на О. Д. О., ЕГН [ЕГН], разноски по делото в размер на 7 657,16 евро (седем хиляди шестстотин петдесет и седем евро и шестнадесет евроцента).

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

СЪДИ

Я: