

# РЕШЕНИЕ

№ 6450

гр. София, 17.11.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 71 състав,**  
в публично заседание на 03.11.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Георги Бозуков**

при участието на секретаря Десислава В Симеонова, като разгледа дело номер **4914** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от Данъчноосигурителния процесуалния кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на О. П. Д., ЕГН [ЕГН], с адрес [населено място], [улица], срещу Ревизионен акт № Р-22221719004026-091-001/23.01.20 г., издаден от росен Г. Я.-орган възложил ревизията и Т. Д. И.-ръководител ревизията, потвърден с Решение № 604/14.04.20 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят релевира материална незаконосъобразност на издадения РА, като отрича наличието на предпоставки за ангажиране на отговорността му на основание чл.19, ал.2 от ДОПК. Твърди, че не са установени недобросъвестни действия, нито пряка причинно – следствена връзка между поведението ѝ и намаляването на имуществото на дружеството, което е представлявал, както и невъзможността да се изплатят дължимите данъци. Счита, че при издаване на РД и РА не са взети предвид или са интерпретирани погрешно факти и обстоятелствата от значение за определяне на данъчните задължения и са направени погрешни правни изводи, което е довело до издаването на един необоснован и незаконосъобразен акт. Въз основа на изложените в жалбата аргументи се обосновава твърдение, че оспореният ревизионен акт е незаконосъобразен, поради което е отправено искане за неговата отмяна.

В съдебно заседание оспорващият, редовно призован, се явява лично и заявява, че поддържа жалба. По аргументи, изложени в нея. Претендира присъждане на

разноските по делото.

ОТВЕТНИКЪТ ДИРЕКТОРА НА ДИРЕКЦИЯ "ОБЖАЛВАНЕ И ДАНЪЧНО - ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА" - ПРИ ЦУ НА НАП С. – редовно призован, се представлява от юрк.Г., която моли жалбата да бъде отхвърлена по аргументи, изложени в решението, с което е потвърден оспорения РА. Счита, че представените писмени доказателства не установяват факти, които да оборят хипотезата на чл.19, ал. 2 ДОПК. Изложили били съображения в посоченото решение, което моли да бъдат взети предвид при постановяване на съдебния акт. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП – редовно уведомена, не изпраща представител.

Административен съд София-град след съвкупна преценка на събраните по делото доказателства, намира за установено от фактическа страна следното:

Жалбата е подадена в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК от лице с правен интерес, след като е упражнено правото за обжалване на ревизионния акт по административен ред, поради което е допустима.

В настоящото производство съгласно чл.160, ал.2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган, в съответната форма и спазени ли са процесуалните и материално правните разпоредби по издаването му.

Преценявайки фактическите обстоятелства, релевантни за правния спор, съдът констатира, че жалбоподателят е с постоянен и настоящ адрес в [населено място], поради което ТД на НАП - С. е компетентна териториална дирекция по смисъла на чл.8, ал.1, т.1 от ДОПК.

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221719004026-020-001/ 27.06.2019 г., връчена електронно на 16.07.2019 г., издадена от Р. Г. Я., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., упълномощен със Заповед №РД-01-818/10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С., било възложено извършването на ревизия на О. П. Д.. Ревизията е за установяване на отговорност по чл. 19 от ДОПК на лицето, в качеството на управител на [фирма] за задължения на дружеството: за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за данъчни периоди от 2013 г. до 2017г.; за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица по чл. 38, ал. 1 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за данъчен период първо тримесечие на 2019 г., за данък по чл. 42/49 от ЗДДФЛ и за осигурителни вноски ДОО, ЗО и ДЗПО, дължими по Кодекса за социалното осигуряване /КСО/ за периодите от м. 11.2013 г. до м. 04.2017 г. Определен бил 3 /три/ месеца срок за изпълнение.

По реда на чл. 113, ал. 3 във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК, срокът е изменен със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221719004026-020-002/14.10.2019 г., като е определен нов краен срок за приключване на ревизията до 16.12.2019 г.

За резултатите от ревизията бил съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221719004026-092-001/13.12.2019 г., връчен електронно на 02.01.2020 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК с вх. №59-00-1099/10.01.2020 г. постъпило писмено възражение срещу констатациите, отразени в РД, с искане да бъдат обсъдени изложените съображения. Възражението е разгледано в РА и било прието за неоснователно.

Ревизията приключила с РА №Р-22221719004026-091-001/23.01.2020 г., издаден от Р. Г. Я., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., - орган, възложил ревизията и Т. Д. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 23.01.2020 г.

Отговорността на О. Д. била ангажирана във връзка с установени и неплатени задължения на „ЕЛ ТИ БЪЛГАРИЯ“ Е., както следва:

корпоративен данък по ЗКПО в общ размер на 79 580,99 лв. за данъчни периоди от 2013 г. до 2017 г.;

окончателен данък върху дивиденди по чл. 38, ал. 1 от ЗДДФЛ в размер на 15 359,93 лв. за данъчен период първо тримесечие на 2019 г.;

данък за доходи от трудови правоотношения по чл. 42/49 от ЗДДФЛ в общ размер на 23 366,33 лв. за данъчни периоди от м. 11.2013 г. до м. 03.2017 г.;

осигурителни задължения за ДОО в общ размер на 16 259,32 лв. за данъчни периоди от м. 12.2013 г. до м. 03.2017 г.;

осигурителни задължения за ЗО в общ размер на 7 753,71 лв. за данъчни периоди от м. 12.2013 г. до м. 04.2017 г.;

осигурителни задължения за ДЗПО в общ размер на 4 292,58 лв. за данъчни периоди от м. 12.2013 г. до м. 03.2017 г.;

На О. Д. била извършена проверка по установяване на факти и обстоятелства /ПУФО/, приключила с Протокол №П-22221717148754-073-001/ 23.05.2019 г.

В хода на проверката били предприети следните процесуални действия:

На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на проверяваното лице било връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ изх. №П-22221717148754-040-001/ 29.11.2017 г., с което са изисквани документи касаещи имущественото и финансово състояние на лицето, счетоводната и търговска документация на представявани от него дружества, включително на [фирма], информация за начина на водене на търговската дейност, тяхното финансиране и причините, поради които са генерирани данъчно-осигурителни задължения.

В отговор с писмо вх. №59-00-1358/28.12.2017 г. били представени документи и писмени обяснения. Приложен е договор за поддръжка на общите и прилежащите части на база за отдих „Стената“, местност С., к.к. „П.“, регистрация на управителя на етажната собственост в [община], справки, фактури, издадени от [фирма], нотариални актове и др. Относно причините, поради които дружествата не са внесли декларирани задължения, било посочено: „Фирмена задължнялост, както и факта, че в повечето случаи дружествата са принудени от пазара да подписват договори и да работят с много малка печалба и да задържат работниците и персонала си. Също така дейността на дружествата, на които съм бил управител в този период е зависела много и от атмосферни условия, проблеми с техниката, временна липса на работна ръка и др. Друга причина била, че задължени към фирмата контрагенти не се издължали навреме и било необходимо да се водят дела, които в България се движели много бавно“.

Конкретно за [фирма] било посочено, че публичните задължения на дружеството биха могли да бъдат погасени при събиране на вземанията от трети лица, тъй като те представлявали възнаграждение за реално извършени услуги - ремонтни дейности, почистване, заплащане на ел. енергия, вода, асансьор, заплати за персонал и т. н. свързани с поддръжка на общите и прилежащите части на обект - база за отдих „Стената“, к.к. „П.“. Поради нежеланието на длъжниците /собственици на апартаменти, магазини и търговски площи в посочения комплекс/ да заплатят доброволно задълженията си били образувани дела по реда на чл. 410 от Гражданско Процесуалния Кодекс /ГПК/, които не били приключили.

За [фирма] по данни на ПП СУП било констатирано образувано изпълнително дело /ИД/ №22140003615/2014 г., като задълженията, подлежащи на разпределение от публичен изпълнител към 17.05.2019 г., били в общ размер на 213 053,13 лв. в т. ч. главница в размер на 158 361,76 лв. и лихви за просрочие в размер на 54 691,37 лв.

На основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК били изпратени запитвания до банкови институции относно открити от лицето банкови сметки.

В хода на ревизията, с цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на жалбоподателя, били извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА, по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

С Протокол №Р-22221719004026-ППД-001/30.07.2019 г. били присъединени събрани доказателства в хода на проверка по установяване на факти и обстоятелства /ПУФО/, приключила с Протокол №П-22221717148754-073-001/23.05.2019 г.

На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице било връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ изх. №Р-22221719004026-040-001/10.10.2019 г., с което са изискани документи, касаещи имущественото и финансово състояние на лицето.

В отговор с писмо вх. №59-00-1099/22.10.2019 г. от ревизираното лице били представени документи и писмени обяснения. Приложени са нотариални актове за покупка на недвижими имоти, нотариални актове за ипотека на недвижими имоти, договор за плащане на парично задължение срещу прехвърляне на недвижим имот, документи за образувани изпълнителни дела и др.

На основание чл. 45 от ДОПК била извършена проверка на дружеството длъжник [фирма], документирана с Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ №П-22221719133910-141-001/12.12.2019 г.

Изготвено е ИПЗПОЗЛ №П-22221719133910-040-001/06.08.2019 г., връчено електронно на 07.08.2019 г. Изискани са данни и доказателства за пълномощници на дружеството, лицата осъществявали търговската дейност, водили счетоводната отчетност и оперирали с банковите сметки на [фирма], включително банковите извлечения на дружеството. Изискани са пимени обяснения относно причините за неплащане на задължения на [фирма]. В указания срок документи и писмени обяснения не били представени.

С допълнително ИПДПОЗЛ №П-22221719133910-040-002/26.11.2019 г. са изискани оборотни ведомости на [фирма] за периода от 2013 г. до 2019 г., информация за изплатените дивиденди от 01.01.2013 г. до 31.10.2019 г., включително счетоводни операции за начислени и изплатени дивиденди. В указания срок изисканите документи и писмени обяснения не били представени.

С Решение №253953 от 24.10.2019 г. на Софийски Районен Съд /СРС/ е постановено разкриване на банкова тайна по отношение движенията по разплащателните сметки на [фирма]. Изпратени са искания до банки: [фирма], [фирма],

[фирма] и [фирма]. От събраните банкови извлечения били установени преводи в полза на лицето и тегления в брой, отразени в табличен вид /стр. 11-14 от РД/.

Установено било, че през 1- во тримесечие на 2019 г. от [фирма] бил разпределен дивидент в размер на 307 199,00 лв. съгласно подадена декларация по чл. 55, ал. 1 от ЗДДФЛ с вх. №2217И0183251/22.04.2019, с която е деклариран окончателен данък за доходи от дивиденти по чл. 38, ал. 1 от ЗДДФЛ в общ размер на 15 359,93 лв., който отново не бил внесен.

Извършен бил анализ на данните в ГФО на дружеството, като са проследени касовите наличности към 31 декември по години както следва: за 2013 г. в размер на 138 хил. лв., за 2014 г. в размер на 217 хил. лв., за 2015 г. в размер на

204 хил. лв., за 2016 г. в размер на 236 хил. лв. и за 2017 г. в размер на 290 хил. лв.

Формирано било заключение, че дружеството е разполагало с парични средства в брой, които да обезпечат декларираните задължения, но въпреки това дружество не е плащало дължимите задължения към бюджета. В допълнение, ревизиращият екип приел, че разпределянето на дивидент, извършените преводи от сметки на [фирма] по сметки на О. Д., както и изтеглените парични средства в брой, представлявали недобросъвестни плащания от имуществото на дружеството и скрито разпределение на печалбата.

В последствие след издаване на РД с вх. №59-00-1099#9/16.12.2019 г. от

[фирма] били представени следните доказателства: годишни оборотни ведомости за периода от 2013 г. до м.10.2019 г. с данни за налични парични средства в брой, съответстващи на публикуваните данни в ГФО за 2013 г. до 2017 г., като и за

2018 г. и 2019 г. в размер на 291 838,63 лв. Посочено било, че сумата от декларирания дивидент в размер на 291 838,63 лв. е предходно /до 31.12.2018 г./ използвана от собственика като „дивиденти“ за осем годишен период на действие на дружеството както следва: за 2011 г. в размер на 36 600,00 лв.; за 2012 г. в размер на 36 600,00 лв.; за 2013 г. в размер на 37 200,00 лв.; за 2014 г. в размер на 37 200,00 лв.; за 2015 г. в размер на 36 000,00 лв.; за 2016 г. в размер на 36 000,00 лв.; за 2017 г. в размер на 36 120,00 лв. и за 2018 г. в размер на 36 120,00 лв. В подкрепа на изложеното били приложени протоколи за разпределяне на дивиденти.

Отправено било Искане №Р-22221719004026-999-001/23.07.2019 г. до друкция „Събиране“ при ТД на НАП С., относно предприети действия по събирането на задължения на [фирма].

Получена била Служебна Бележка с изх. №С190022-181-0067068/ 29.07.2019 г., с която е констатирано образувано ИД №22140003615/2014 г. Наложени били обезпечителни мерки: ПНОМ №С160022-022-0039269/28.11.2016 г. за запор върху банкова сметка в [фирма]; ПНОМ №С170022-022-0032230/ 05.06.2017 г. за запор на банкови сметки във всички търговски банки на територията на България; ПНОМ №С170022-022-0021243/13.04.2017 г. за запор върху банкови сметки в [фирма]; ПНОМ №С170022-022-0032237/05.06.2017 г. за запор върху всички безналични ценни книжа притежавани от длъжника, които били вписани в регистъра на Централния депозитар; ПНОМ №С170022-022-0009637/24.02.2017 г. за запор на касови наличности; Протокол за изземване от запора на каси, в резултат на което постъпила сума от 169,80 лв.; РИЗС №С-190022-029-0035125/25.07.2019 г. до [фирма] без

постъпили суми и плащания. След направена справка в ПП на НАП за имущественото състояние на дружеството не били установени активи. Няма данни за съществуващи вземания на длъжника, които да се окачествят като ликвидни и да послужат за покриване на неговите задължения. Вземанията били окачествени, като несъбираеми. Като краен резултат било установено, че изискуемите публични задължения за данъци и осигурителни вноски предмет на отговорност не са внесени, нито в законоустановените срокове, нито към датата на издаването на РА.

С Решение №1552 от 30.08.2019 г. на Софийски Градски Съд /СГС/, Търговско отделение VI-16 ти състав по молба на длъжника [фирма] било открито производство по несъстоятелност на дружеството на основание чл. 625 от Търговския закон /ТЗ/. Видно от мотивите на решението след 31.12.2017 г. търговската дейност на дружеството била преустановена, единствено били събирани вземания от клиенти. Пасивите на дружеството били преобладаващо задължения за данъци и осигурителни вноски. Анализът за ликвидност бил в референтни граници до 31.12.2018 г., като през 2019 г. дружеството е практически без ликвидност. В резултат е обявена неплатежоспособност с начална дата 06.06.2019 г., постановено било прекратяване на дейността на предприятието и същото е обявено в несъстоятелност.

След анализ на събраните доказателства ревизиращите органи са приели за осъществен фактическия състав на чл. 19, ал. 2 от ДОПК.

С подаденото писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК, ревизираното лице изразило несъгласие с мотивите на ревизиращите, за това че са налице предпоставките за ангажиране на отговорност по чл. 19 от ДОПК. Изложени били твърдения за това, че дружеството обективно не е било в състояние да събере вземанията си, поради което не следва управителят да отговаря за невнесените задължения на [фирма].

Органите по приходите, издали РА, са намерили възраженията за неоснователни, поради което са приели, че лицето, в качеството на управител и собственик на [фирма] е отговорно за несъбраните публични задължения въз основа на следните съображения:

О. Д. е управител и собственик на [фирма]. Дружеството има декларирани и неплатени задължения за данъци и осигурителни вноски, посочени по основание и размер по-горе в настоящия РД, и за събирането на които е образувано изпълнително дело от публичен изпълнител в дирекция „Събиране“ на ТД на НАП С..

О. Д. допуснал извършване на плащания, представляващи скрито разпределение на печалбата и дивидент и вследствие на това имуществото на длъжника [фирма] е намаляло в такава степен, че да не могат да се платят задълженията му за данъци и осигурителни вноски. Налице била причинно - следствена връзка от поведението на управителя, защото същия знаел за дължимите задължения, не предприел действия за погасяването им, вместо което предприел действия, целящи избягване на плащания към бюджета.

На основание чл. 152, ал. 1 от ДОПК, жалбоподателят оспорил РА като незаконосъобразен и неправилен. Изложил съображения за недоказаност на фактическия състав на чл. 19 от ДОПК. Твърди пълна необоснованост и незаконосъобразност по изложените от приходните органи констатации за това, че е налице недобросъвестно поведение и това да е довело до невъзможност да бъдат платени дължими данъци и осигурителни задължения.

Пояснил пред РО, че дружеството не е могло да събере вземания от свои клинети, като това била единствената причина за неплащане на декларираните дачъно-осигурителни задължения. При условията на алтернативност твърди, че счетоводна печалба следвало да бъде намалена със сумите от несъбраните вземания по приложен от него списък и по този начин да бъде редуциран размерът на отговорността. Навел доводи за липса на основание да се приеме, че ревизираното лице, в качеството на управител е било недобросъвестно, и не е доказана причинно-следствената връзка между поведението на лицето и намаляването на имуществото на търговското дружество, а от там и невъзможност да се платят дължимите данъчно-осигурителни задължения. На следващо място твърди, че по запорираните сметки били налични парични средства в размер на 6 205,56 лв., които в последствие щели да погасят задълженията към НАП. В тази връзка излага твърдения за бездействие на приходната администрация по отношение на събирането на вземанията предвид продължителния период на генерирането им. Намира, че лихвите начислени върху невнесените данъчно-осигурителни задължения не са предмет на агажиране на отговорност по реда на чл. 19 от ДОПК. В заключение моли АО за цялостна отмяна на РА.

След преценка на мотивите, изложени в РА и в РД, приложената административна преписка и доводите на ревизираното лице, административната инстанция намира за законосъобразно следното:

Предмет на оспорване е РА, с който в тежест на лицето била установена отговорност в общ размер на 174 686,53 лв., в т. ч. главница 131 252,93 лв. и лихви за забава 43 433,60 лв., съответстваща на дължимите от [фирма] задължения за: корпоративен данък, окончателен данък за дивиденди, данък за доходи от трудови правоотношения и осигурителни вноски за ДОО, ЗО и ДЗПО.

По преписката било установено, че дружеството представлявано от жалбоподателя е имало установени и неизплатени публични задължения, за събирането на които е образувано производство по принудително изпълнение. Конкретните задълженията по ЗКПО, ЗДДФЛ и КСО обект на принудително изпълнение били суми по данъчни декларации, подадени от задължено лице, с изчислени от него задължения за данъци или задължителни осигурителни вноски.

Разпоредбата на чл. 19 от ДОПК бил създаден особен случай на лична имуществена отговорност на лица, управляващи задължени за данъци и осигурителни вноски субекти - лица по чл. 14, т. 1 и 2 от ДОПК. Същността на този вид отговорност се състояла във възникване на задължение за едно лице да заплати несъбраните задължения на друго лице. Целта е да не се допусне ощетяване на фиска от недобросъвестни действия на трети лица.

Съгласно чл. 19, ал. 2 от ДОПК - управител или член на органа на управление, който недобросъвестно извърши плащания в натура или в пари от имуществото на задължено 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, отговаря за задължението до размера на извършените плащания, съответно до размера на намалението на имуществото. Тежестта на установяване на всички елементи от фактическия състав на разпоредбата била на органа по приходите, който следвало да докаже същите съгласно изискванията на чл. 170, ал. 1 от Административнопроцесуалния кодекс /АПК/ във вр. с §2 от ДР на ДОПК.

Процесната законовата норма предполагала кумулативното наличие на следните елементи от отговорността на третото лице:

Качеството на лицето на управителен орган на задължено юридическо лице към момента на извършване на разпоредителните действия. По силата на чл. 141, ал. 2 от Търговския закон /ТЗ/, управителят на търговското дружеството представлявал същото, организирал и ръководел дейността му. По този факт нямало спор, ревизираното лице било управител на [фирма].

В случая били налице доказателства за плащания, представляващо скрито разпределение на печалбата или дивидент като елемент от фактическия състав на отговорността по чл. 19, ал. 2 ДОПК.

Понятието „Скрито разпределение на печалбата“ било дефинирано в ЗКПО. Съгласно §1, т. 5, буква „а“ от ДР на ЗКПО скрито разпределение на печалба, са:

- сумите несвързани с осъществяваната от данъчно задълженото лице дейност или превишаващи обичайните пазарни нива, начислени, изплатени или разпределени под каквато и да е форма в полза на акционерите, съдружниците или свързани с тях лица, с изключение на дивидентите по т. 4, букви „а“ и „б“.

- начислените разходи за лихви, когато са налице поне три от следните условия:

заемът превишава собствения капитал на платеща на дохода към 31 декември на предходната година,

изплащането на заема или на лихвите по него не е ограничено с фиксиран срок,

изплащането на заема или на лихвите по него или размерът на лихвите е в зависимост от наличието или от размера на печалбите на платеща на дохода, изплащането на заема е в зависимост от удовлетворяване исканията на други кредитори или от изплащането на дивиденти.

От въпросната дефиниция следва да се приеме, че скритото разпределение на печалбата се свързва на първо място като суми, които не са свързани с дейността на съответното данъчно задължено лице или такива, които са свързани с дейността му, но които превишават обичайните пазарни нива, а на второ място с изплащането им в полза на акционерите, съдружниците или свързани с тях лица.

В случая, О. Д. не оспорвал фактическите констатации на ревизиращите относно паричните средства на [фирма], които са изтеглени в брой или прехвърлени по личните сметки на задълженото лице. Решаващия орган намира за правилно заключението на органите по приходите, че е изпълнена хипотезата на скрито разпределение на печалбата.

Недобросъвестност - липсвало легално определение на понятието. От



правната теория и съдебната практика тълкуването било, че добросъвестен е този, който не знае определено обстоятелство. Недобросъвестността предполагала знание на обстоятелството, че е налице задължение на дружеството преди предприемането на разпоредителни действия визирани в правната норма.

Не можело да се квалифицира като добросъвестно поведение на управителя на дружеството относно системното невнасяне на декларираните задължения за данъци и осигурителни вноски и успоредно с това извършените системни плащания на суми в негова полза /с парични преводи или с тегления в брой/. В същото време се установило, че за периодите на деклариране на процесните задължения, дружеството неизменно декларирало положителни финансови резултати и значително нарастване на неразпределената печалба, респективно увеличаване на наличните по каса парични средства от 43 784,47 лв. в началото на 2013 г., до 291 838,63 лв. към края на 2017 г.

При добросъвестност в поведението на управителя на [фирма] не би имало пречка декларираните от дружеството задължения за данъци и осигурителни вноски общо в размер на 131 252,93 лв. да бъдат погасени чрез използването на наличните парични средства в брой, включително и натрупаните лихви за забава.

О. Д. подписвал документи, счетоводна и финансова документация и е разполагал с информация за имущественото състояние на дружеството, знаел е за съществуващите изискуеми и непогасени задължения на [фирма], предвид което, същите следвало своевременно да бъдат погасени с наличните средства. Разполагайки с пълната информация за имущественото и финансовото състояние на управляваното от него дружество, за жалбоподателя е било невъзможно да не знае, че в резултат на отклоняването на парични средства под формата на скрито разпределение на печалбата, настъпвало намаление в размера на имуществото му, което от своя страна водело до невъзможност за погасяване на изискуемите задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски

На следващо място доказателство за умисъл от страна на жалбоподателя се явявал начина на документиране и отчитане на паричните средства на дружеството. Самото ревизирано лице твърдяло, че декларираният през 2019 г. дивидент от 291 838,63 лв. в действителност е ползван от собственика до 31.12.2018 г. през целия осем годишен период на действие на дружеството под формата на скрито разпределение на печалба /получени суми в брой/.

При това фактическо положение административната инстанция не кредитира обясненията на лицето за това, че причина за неплащане на изискуемите задължения са несъбрани вземания от клиенти. Видно от приложената справка за несъбрани вземания, за преобладаваща част от вземанията не били заведени искиви дела. В заключение липсвали правни норми, указващи споделяне на стопанския риск от страна на фиска и отпадане на задължения на субектите при наличие на несъбрани вземания.

Следващият елемент от отговорността по чл. 19, ал. 2 от ДОПК е дали имуществото на задълженото юридическото лице е намаляло и именно по тази причина то не е в състояние да заплати данъците си или задължителните си осигурителни вноски. Такова положение било налице, защото отразените в

ГФО за 2013 г. - 2019 г. активи /парични средства в брой/ съпоставени с представените от лицето при извършване на ревизията доказателства и писмени обяснения показвали, че тези записвания не са верни и не са могли да бъдат обект на обезпечителни мерки и принудително изпълнение. Показателно в това отношение била събраната сума от 169,80 лв. при изземване от запора на касова наличност.

В РА не била посочена точна дата, от която задълженията не са могли да бъдат събрани, но причина за това била неиздаването на документи за движение /плащане/ на парични средства от касата на дружеството и документалната необоснованост на стопанските операции, довели до скрито /извънсчетоводно/ намаляване на касовата наличност, поради което жалбоподателя не можело да черпи права от собственото си недобросъвестно поведение. Налице била уникалност на каузалната връзка между поведението на управителя и несъбирането на данъчните задължения на представляваното дружество, като посоченото поведение е единствената причина за несъбираемостта на публичните задължения.

На следващо място с разпоредбата на чл. 20 от 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 ДОПК/, като първи към когото следва да бъдат насочени обезпечителните и принудителните мерки, пред законово встъпилият съдлъжник. В тази връзка всяка промяна в размера на задължението, за което той носи отговорност водело до редуциране или отпадане на тяхната отговорност, като при плащане на задължението - пълно или частично отпадала и отговорността на Д.. Към настоящия момент нямало постъпили суми за погасяване на задълженията на [фирма].

Доколкото РА бил обжалван изцяло и с него били определени лихви за забава, административната инстанция счела, че органите по приходите правилно са се позовали на разпоредбата на чл. 16, ал. 3 от ДОПК, според която отговорността на задълженото лице по чл. 14, т. 3 от кодекса, отговаря за задълженията на друго лице, носител на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски, обхваща данъците, задължителните осигурителни вноски, лихвите и разноските за събирането им.

Начислените лихви за забава били изчислени считано от датата, на която задължението е било дължимо до датата на издаване на РА. В посочения смисъл ВАС постановил Решение №4293 от 27.03.2013 г. по адм. д. №11690/2012 г., според което по аргумент от специалната норма на чл. 16, ал. 3 от ДОПК забавата на единия съдлъжник поставяла в забава и другите. В резултат на това, субсидиарно отговорният получател по доставката отговарял не само за главното задължение за данъци и осигурителни вноски, но и за акцесорното задължение за обезщетение за забавено изпълнение в размер на законната лихва върху главницата, считано от началото на забавата до датата на издаване на РА.

В същия смисъл ВАС се произнесъл и с Решение №1016 от 27.01.2014 г. по адм.д. №5510/2013 г., Решение №12971/30.10.2014 г. по адм.д. №9/2014 г. Решение №6337 от 13.05.2014 г. по адм.д. №14974/2013 г. и Решение №4779 от 18.04.2017 г. по адм.д. №1163/2016 г.

Предвид това, тази инстанция счела, че ревизионния акт е правилен и законосъобразен и като такъв същият следвало да бъде потвърден.

**При така посочените факти и като съобрази приобщените доказателства за тяхното проявление, по отношение на процесуалната и материалната законосъобразност на установените задължения, съдът приема от правна страна следното:**

Фактите, посочени в РА се установяват от приобщените към ревизионната преписка писмени доказателства.

По отношение на отговорността по алинея втора на чл.19 от ДОПК, съдът намира следното:

Съгласно чл.19, ал.2 от ДОПК управител, член на орган на управление, търговски представител, търговски пълномощник на задължено юридическо лице по чл.14, т.1 и 2 носи отговорност за непогасените задължения на задължено юридическо лице по чл.14, т.1 и 2, когато недобросъвестно извърши 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.

Фактическият състав на отговорността по чл.19, ал.2 от ДОПК включва следните елементи:

1. лицето да има качеството на орган на управление или на управител на задължено лице по чл.14, т.1 и 2 от ДОПК към момента, към който са установени публичните задължения;

2. да е налице поведение на това лице, изразяващо се в извършване на плащания в натура или в пари от имуществото на задължено юридическо лице по чл.14, т.1 или 2 от ДОПК, представляващи скрито разпределение на печалбата или дивидент, или отчужди имущество на задълженото лице

безвъзмездно или по цени, значително по-ниски от пазарните;

3. това поведение да е недобросъвестно;

4. невъзможност за събиране на публични вземания - данъци и задължителни осигурителни вноски.

5. причинно-следствена връзка между поведението и невъзможността за събиране на задължения за данъци или задължителни осигурителни вноски.

В настоящия казус са налице всички разписани в нормата елементи:

Жалбоподателят излага съображения за недоказаност на фактическия състав на чл. 19 от ДОПК. Твърди пълна необоснованост и незаконосъобразност по изложените от приходните органи констатации за това, че е налице недобросъвестно поведение и това е довело до невъзможност да бъдат платени дължими данъци и осигурителни задължения. Счита, че Решението на РО страда от същите пороци. Твърди, че дружеството не е могло да събере вземания от свои клиенти, като това е единствената причина за неплащане на декларираните данъчно-осигурителни задължения. При условията на алтернативност твърди, че счетоводнайд печалба следва да бъде намалена със сумите от несъбраните вземания по приложен от него списък и по този начин да бъде редуциран размерът на отговорността. Навежда доводи за липса на основание да се приеме, че ревизираното лице, в качеството на управител е било недобросъвестно, и не е доказана причинно-следствената връзка между поведението на лицето и намаляването на имуществото на търговското дружество, а от там и невъзможност да се платят дължимите данъчно-осигурителни задължения. На следващо място твърди, че по запорираните сметки са налични парични средства в размер на 6 205,56 лв., които в следствие щели да погасят задълженията към НАП. В тази връзка излага твърдения за бездействие на приходната администрация по отношение на събирането на вземанията предвид продължителния период на генерирането им. Намира, че лихвите начислени върху невнесените данъчно-осигурителни задължения не са предмет на агажиране на отговорност по реда на чл. 19 от ДОПК. В заключение моли съда за цялостна отмяна на РА.

След преценка на мотивите, изложени в РА и в РД, приложената административна преписка и доводите на ревизираното лице, съдебната инстанция намира за законосъобразно следното:

Предмет на оспорване е РА, с който в тежест на лицето е установена отговорност в общ размер на 174 686,53 лв., в т. ч. главница 131 252,93 лв. и лихви за забава 43 433,60 лв., съответстваща на дължимите от [фирма] задължения за: корпоративен данък, окончателен данък за дивиденди, данък

за доходи от трудови правоотношения и осигурителни вноски за ДОО, ЗО и ДЗПО.

По преписката е установено, че дружеството представлявано от жалбоподателя е имало установени и неизплатени публични задължения, за събирането на които е образувано производство по принудително изпълнение. Конкретните задълженията по ЗКПО, ЗДДФЛ и КСО обект на принудително изпълнение са суми по данъчни декларации, подадени от задължено лице, с изчислени от него задължения за данъци или задължителни осигурителни вноски.

Разпоредбата на чл. 19 от ДОПК е създаден особен случай на лична имуществена отговорност на лица, управляващи задължени за данъци и осигурителни вноски субекти - лица по чл. 14, т. 1 и 2 от ДОПК. Същността на този вид отговорност се състои във възникване на задължение за едно лице да заплати несъбраните задължения на друго лице. Целта е да не се допусне ощетяване на фиска от недобросъвестни действия на трети лица.

Съгласно чл. 19, ал. 2 от ДОПК - управител или член на органа на управление, който недобросъвестно извърши плащания в натура или в пари от имуществото на задължено 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, отговаря за задължението до размера на извършените плащания, съответно до размера на намалението на имуществото. Тежестта на установяване на всички елементи от фактическия състав на разпоредбата е на органа по приходите, който следва да докаже същите съгласно изискванията на чл. 170, ал. 1 от Административнопроцесуалния кодекс /АПК/ във вр. с §2 от ДР на ДОПК.

Процесната законовата норма предполагала кумулативното наличие на следните елементи от отговорността на третото лице:

Качеството на лицето на управителен орган на задължено юридическо лице към момента на извършване на разпоредителните действия. По силата на чл. 141, ал. 2 от Търговския закон /ТЗ/, управителят на търговското дружество представлява същото, организира и ръководи дейността му. По този факт няма спор, ревизираното лице е управител на [фирма].

В случая са налице доказателства за плащания, представляващи скрито разпределение на печалбата или дивидент като елемент от фактическия състав на отговорността по чл. 19, ал. 2 ДОПК.

Понятието „Скрито разпределение на печалбата“ е дефинирано в ЗКПО. Съгласно §1, т. 5, буква „а“ от ДР на ЗКПО скрито разпределение на печалба, са:

- сумите несвързани с осъществяваната от данъчно задълженото лице дейност или превишаващи обичайните пазарни нива, начислени, изплатени или разпределени под каквато и да е форма в полза на акционерите, съдружниците или свързани с тях лица, с изключение на дивидентите по т. 4, букви „а“ и „б“.

- начислените разходи за лихви, когато са налице поне три от следните условия:

заемът превишава собствения капитал на платеща на дохода към 31 декември на предходната година,  
изплащането на заема или на лихвите по него не е ограничено с фиксиран срок,

изплащането на заема или на лихвите по него или размерът на лихвите е в зависимост от наличието или от размера на печалбите на платеща на дохода,  
изплащането на заема е в зависимост от удовлетворяване исканията на други кредитори или от изплащането на дивиденди.

От въпросната дефиниция следва да се приеме, че скритото разпределение на печалбата се свързва на първо място като суми, които не са свързани с дейността на съответното данъчно задължено лице или такива, които са свързани с дейността му, но които превишават обичайните пазарни нива, а на второ място с изплащането им в полза на акционерите, съдружниците или свързани с тях лица.

В случая, жалбоподателят не оспорва фактическите констатации на ревизиращите относно паричните средства на [фирма], които са изтеглени в брой или прехвърлени по личните сметки на задълженото лице. Съдът намира за правилно заключението на органите по приходите, че е осъществена хипотезата на скрито разпределение на печалбата.

За недобросъвестност липсва легално определение, но от правната страна тълкуването е, че добросъвестен е този, който не знае определено обстоятелство. Недобросъвестността предполага знание на обстоятелството, че е налице задължение на дружеството преди предприемането на разпоредителни действия визирани в правната норма.

Не може да се квалифицира като добросъвестно поведението на управителя на дружеството относно системното невнасяне на декларираните задължения за данъци и осигурителни вноски и успоредно с това извършените системни плащания на суми в негова полза /с парични преводи или с тегления в брой/. В същото време се установява, че за периодите на деклариране на процесните задължения, дружеството неизменно декларираше положителни финансови резултати и значително нарастване на неразпределената печалба, респективно увеличаване на наличните по каса парични средства от 43 784,47 лв. в началото на 2013 г., до 291 838,63 лв. към края на 2017 г.

При добросъвестност в поведението на управителя на [фирма] не би имало пречка декларираните от дружеството задължения за данъци и осигурителни вноски общо в размер на 131 252,93 лв. да бъдат погасени чрез използването на наличните парични средства в брой, включително и натрупаните лихви за забава.

Жалбоподателят е подписвал документи, счетоводна и финансова документация и е разполагал с информация за имущественото състояние на дружеството, знаел е за съществуващите изискуеми и непогасени задължения на [фирма], предвид което, същите следва своевременно да бъдат погасени с наличните средства. Разполагайки с пълната информация за имущественото и финансовото състояние на управляваното от него дружество, за жалбоподателя е невъзможно да не знае, че в резултат на отклоняването на парични средства под формата на скрито разпределение на печалбата, настъпва намаление в размера на имуществото му, което от своя страна води

до невъзможност за погасяване на изискуемите задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски

На следващо място доказателство за умисъл от страна на жалбоподателя се явява начина на документиране и отчитане на паричните средства на дружеството. Той твърди, че декларираният през 2019 г. дивидент от 291 838,63 лв. в действителност е ползван от собственика до 31.12.2018 г. през целия осем годишен период на действие на дружеството под формата на скрито разпределение на печалба /получени суми в брой/.

При това фактическо положение съдът не кредитира обясненията на лицето за това, че причина за неплащане на изискуемите задължения са несъбрани вземания от клиенти. Видно от приложената справка за несъбрани вземания, за преобладаваща част от вземанията не са заведени искиви дела. В заключение липсват правни норми, указващи споделяне на стопанския риск от страна на фиска и отпадане на задължения на субектите при наличие на несъбрани вземания.

Следващият елемент от отговорността по чл. 19, ал. 2 от ДОПК е дали имуществото на задълженото юридическото лице е намаляло и именно по тази причина то не е в състояние да заплати данъците си или задължителните си осигурителни вноски. Такова положение е налице, защото отразените в ГФО за 2013 г. - 2019 г. активи /парични средства в брой/ съпоставени с представените от лицето при извършване на ревизията доказателства и писмени обяснения показват, че тези записвания не са верни и не са могли да бъдат обект на обезпечителни мерки и принудително изпълнение. Показателно в това отношение е събраната сума от 169,80 лв. при изземване от запора на касова наличност.

В РА не е посочена точна дата, от която задълженията не са могли да бъдат събрани, но причина за това е неиздаването на документи за движение /плащане/ на парични средства от касата на дружеството и документалната необоснованост на стопанските операции, довели до скрито /извънсчетоводно/ намаляване на касовата наличност, поради което жалбоподателя не може да черпи права от собственото си недобросъвестно поведение. Налице е уникалност на каузалната връзка между поведението на управителя и несъбирането на данъчните задължения на представляваното дружество, като посоченото поведение е единствената причина за несъбираемостта на публичните задължения.

На следващо място с разпоредбата на чл. 20 от 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 ДОПК/, като първи към когото следва да бъдат насочени обезпечителните и принудителните мерки, пред законово встъпилият съдлъжник. В тази връзка всяка промяна в размера на задължението, за което той носи отговорност води до редуциране или отпадане на тяхната отговорност, като при плащане на задължението - пълно или частично отпада и отговорността на Д.. До момента няма постъпили суми за погасяване на задълженията на [фирма].

Доколкото РА е обжалван изцяло и с него са определени лихви за забава, съдът счита, че органите по приходите правилно са се позовали на разпоредбата на чл. 16, ал. 3 от ДОПК, според която отговорността на

задълженото лице по чл. 14, т. 3 от кодекса, отговаря за задълженията на друго лице, носител на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски, обхваща данъците, задължителните осигурителни вноски, лихвите и разноските за събирането им.

Начислените лихви за забава са изчислени считано от датата, на която задължението е било дължимо до датата на издаване на РА. В посочения смисъл е практиката на ВАС, според което по аргумент от специалната норма на чл. 16, ал. 3 от ДОПК забавата на единия съдлъжник поставя в забава и другите. В резултат на това, субсидиарно отговорният получател по доставката отговаря не само за главното задължение за данъци и осигурителни вноски, но и за акцесорното задължение за обезщетение за забавено изпълнение в размер на законната лихва върху главницата, считано от началото на забавата до датата на издаване на РА.

Предвид това, съдът също счита, че ревизионния акт е правилен и законосъобразен и следва да бъде потвърден.

В обобщение на горното съдът намира ревизионния акт за издаден от оправомощен орган, в рамките на неговата компетентност и в установения от закона срок. РА е издаден в предвидената в чл.120 от ДОПК форма и съдържа подробно изложение на фактическите и правни основания за неговото постановяване. Съдържащите се в него фактически констатации са обосновани със събраните доказателства. РА е в съответствие с приложимите материално правни разпоредби, което обосновава извода на настоящия състав, че ревизионният акт е законосъобразен, а подадената срещу него жалба следва да бъде отхвърлена като неос-но-вателна и недоказана.

С оглед изхода на спора на жалбоподателят следва да бъдат възложени направените по делото разноски от ответника за юрисконсултско възнаграждение в размер на 4276,87 лв.

Водим от горното и на основание чл.160, ал.1 от ДОПК Административен съд София-град

## **Р Е Ш И:**

**ОТХВЪРЛЯ** оспорването по жалба на О. П. Д., ЕГН [ЕГН], с адрес [населено място], [улица], срещу Ревизионен акт № Р-22221719004026-091-001/23.01.20 г., издаден от росен Г. Я.-орган възложил ревизията и Т. Д. И.-ръководител ревизията, потвърден с Решение № 604/14.04.20 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП.

**ОСЪЖДА** О. П. Д., ЕГН [ЕГН], с адрес [населено място], [улица], да заплати на Дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП сумата в размер на 4276,87 лв., представляваща направени по делото разноски.



Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на Република България - [населено място] в 14-дневен срок от съобщаването чрез изпращане на препис по реда на чл.137 от АПК.

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:**