

РЕШЕНИЕ

№ 21919

гр. София, 25.06.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 14 състав, в
публично заседание на 10.03.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Пламен Горелски

при участието на секретаря Александра Вълкова, като разгледа дело номер **9058** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е проведено по реда на чл. 156 – 161, вр. чл. 19, ал. 2 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс.

В. С. Н. е оспорила с жалба от 09.08.2021 г., по описа на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика-С., чрез упълномощен адвокат Д. И. мълчаливо потвърден от директора на същата дирекция РЕВИЗИОНЕН АКТ № Р-22002219003766-091-001/25.11.2020 г., издаден от органи по приходите, при Териториална дирекция на НАП - С.. След подаване на жалбата до Съда директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ – С., на основание чл. 156, ал. 6, вр. ал. 4 и ал. 5 ДОПК с Решение № 1233/13.08.2021 г. Е ИЗМЕНИЛ ревизионния акт в оспорената част, НАМАЛЯВАЙКИ размера на данъка върху добавената стойност за данъчните периоди от 01.12.2015 г. до 31.03.2016 г., вменен като отговорност на В. С. Н. на основание чл. 19 ДОПК, от 2 120 626,33 лв. на 713 805,70 лв., заедно „съответните лихви“. След постановяване на това решение В. Н. е подала и втора жалба против ревизионния акт (л. 137 от делото), съобразена с решението на решаващия административен орган.

С жалбите и впоследствие, в хода на съдебното производство се претендира от адвоката: а) нищожност на ревизионния акт на три основания – невалидност на квалифицираните електронни подписи, с които са подписани процесните ЗВР, РД и РА, както и други документи; немотивираност на РА; подписването му от орган по приходите С. Т. К., която не е притежавала компетентност за това; б) материална незаконосъобразност на ревизионния акт; в) изтекла погасителна давност по чл. 171, ал. 1 ДОПК, по отношение задълженията на „Делта трейд 02“ ЕООД, установени с Ревизионен акт № 16002416006126-091- 001/26.04.2017 г., издаден от органи по приходите, при ТД на НАП - П., свързано погасяване по давност и недължимост, и на

вменения, на основание чл. 19 ал. 2 ДОПК задължения на В. С. Н..

В съдебното производство жалбоподателят е представляван от упълномощения адвокат, който: поддържа жалбите и заявените искания, вкл. за събиране на писмени доказателства; ангажира заключения на съдебно-техническа експертиза за изследване валидността на съответните електронни подписи, както и на съдебно-счетоводна експертиза (основно и две допълнителни заключения). По искане на адвоката са разпитани свидетелите И. П. Ч., като управител на „Бизнес консулт“ ЕООД и С. С. Б. – управител на „СБ финанс консулт“ ЕООД. Претендира се възстановяване на разноските за водене на делото, както присъждане и на адвокатско възнаграждение, на основание чл. 38, ал. 2 от Закона за адвокатурата. Представена е писмена защита.

Ответникът, чрез юрисконсулт оспорва жалбата и желае юрисконсултско възнаграждение, както и възможност за писмена защита, но такава не е представена. Твърди наличие на хипотезата, по смисъла на чл. 161, ал. 3 ДОПК, що се касае за представените за първи път в съдебното производство писмени доказателства.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. – ГРАД приема следното.

С Ревизионен Акт № Р-22002219003766-091-001/25.11.2020 г., издаден от органи по приходите, при Териториална дирекция на НАП-С. е ангажирана отговорност на В. С. Н., на основание чл. 19, ал. 1 и ал. 2 ДОПК, като едноличен собственик и управител на „Делта трейд 02“ ЕООД за публични задължения на дружеството, за данък върху добавената стойност, в общ размер 2 120, 626, 33 лв. и лихви - 3 137 233, 58 лв., за данъчните периоди от 01.12.2015 г. до 31.03.2016 г., установени с РА № Р-16002416006126-091-001/26.04.2017 г. (папка – приложение № 18, л. 3483), връчен през м. 05.2017 г. (точната дата не се чете) и влязъл в законна сила, след като не е бил оспорен. Задълженията за ДДС на дружеството произтичат от:

1. отказано, на основание чл. 71, т. 1 ЗДДС право на приспадане данъчен, поради непредставяне на първични счетоводни документи по фактури с предмет „канцеларски материали, СОТ - охрана, санитарни материали, куриерски услуги, наем офис - техника, инсталация на софтуер“ и др.;
2. липса на доставки на стоки от „РДЦ ойл“ ЕООД, „Тру сълюшън корпорейшън“ ЕООД, „Грайнс продуктс БГ“ ЕООД, „Арткод РС“ ЕООД, „Платинум инвест БГ“ ЕООД и „Колатт“ ЕООД.

Процесната ревизията за ангажиране отговорност на В. С. Н. е повторна, след като с Решение №1007/12.06.2019 г. решаващият административен орган е отменил първия РА № Р-22221718003540/21.02.2019 г. С Решение за поправка на очевидна фактическа грешка, № 1324/01.08.2019 г. е коригирано първото решение.

Настоящата ревизия е възложена със ЗВР №Р-22002219003766-020-001/ 19.06.2019 г. (л. 28 от делото), издадена от Г. И. М., на длъжност „началник сектор“, като заместник на М. С. Х., на длъжност „началник Сектор „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, при ТД на НАП – С., връчена лично на ревизираното лице, на 13.08.2019 г. Първоначалната ЗВР е изменяна досежно срока на ревизионното производство със Заповед № Р-22002219003766-020-002/13.11.2019 г. и Заповед № Р-22002219003766-020-003/13.12.2019 г., издадени от М. С. Х., на длъжност „началник Сектор „Ревизии“, Дирекция „Контрол“. На 06.03.2020 г. е съставен РД (л. 38 от делото), срещу който В. С. Н. е представила на 15.06.2020 г. възражение, към което не приложила писмени доказателства. Шест месеца и 05 дни след съставянето на РД с Решение за изземване разглеждането и решаване на конкретна преписка, № Р-22002219003766-098-001/11.11.2020 г., издадено от директора на ТД на НАП – С. ревизионната преписка е иззета, поради продължително отсъствие на органа, възложил ревизията (М. С. Х.) и правомощията са възложени на С. Т. К., на длъжност главен инспектор по приходите в Сектор „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, в качеството на възлагащ орган. Процесният РА № Р-22002219003766-091-001/25.11.2020 г. е съобщен на ревизираното

лице, на 13.05.2021 г., видно от разписката на л. 81 от делото. На 27.05.2021 г. В. Н. подаде чрез ТД на НАП – С. жалба против РА, до решаващия административен орган, който (каза се по – горе) се произнесъл с Решение № 1233/13.08.2021 г., след като е подадена жалба до Съда, против мълчаливо потвърдения РА, възползвайки се от процесуалната възможност, предвидена с чл. 156, ал. 6, вр. чл. 150, ал. 1 ДОПК.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. - ГРАД приема, че жалбата против РЕВИЗИОНЕН АКТ № Р-22002219003766-091-001/25.11.2020 г., издаден от органи по приходите, при Териториална дирекция на НАП – С., изменен от директора на Дирекция „ОДОП“ – С. с Решение № 1233/13.08.2021 г. е процесуално допустима, с оглед чл. 156, ал. 1 и ал. 2 ДОПК, но по същество е неоснователна.

ОТНОСНО ВЪЗРАЖЕНИЯТА ЗА НИЩОЖНОСТ НА РА, СЪОТВЕТНО НА ЗВР.

ЗВР № Р-22002219003766-020-001/19.06.2019 г. за възлагане на процесната ревизия (л. 28 от делото) е подписана от Г. И. М., на длъжност „началник сектор“ в Отдел „Ревизии“, като е уточнено, че качеството му е и като „заместник на М. С. Х. – на длъжност „началник сектор“. И двамата са включени в издадената от заместник – директор на ТД на НАП – С. Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. (л. 26) като органи по приходите, които имат правомощия да възлагат ревизии (чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК). С оглед на това първоначалната ЗВР № Р-22002219003766-020-001/19.06.2019 г. (л. 28 от делото), подписана от Г. И. М. не е нищожна.

Със Заповед за изменение на ЗВР, № Р-22002219003766-020-002/13.11.2019 г. (л. 32) , издадена от М. С. Х. е изменена първоначалната ЗВР № Р-22002219003766-020-001/19.06.2019 г., досежно срока на производството. М. С. Х. е издала и последващата ЗИЗВР, № Р-22002219003766-020-003/13.12.2019 г. (л. 35), с която срокът е продължен до 13.01.2020 г. Считано от датата на връчване първоначалната ЗВР № Р-22002219003766-020-001/19.06.2019 г., а именно – 13.08.2019 г. (л. 30) г., до датата на издаване последната ЗИЗВР, № Р-22002219003766-020-003/13.12.2019 г. е изминал срок от 04 (четири месеца), следователно е съобразено ограничението на чл. 114, ал. 2, вр. ал. 1 ДОПК.

Относно изземването на ревизионното производство от М. С. Х. и възлагането му на С. Т. К. ответникът представи: Решение № Р-220002219003766-098-001/11.11.2020 г. на директора на ТД на НАП – С. (л. 534, том 2), според което и на основание чл. 7, ал. 3 ДОПК е иззето „разглеждането и решаването на Р-220002219003766 от М. С. Х., в качеството на възлагащ орган“ и правомощията са възложени на С. Т. К., „в качеството на възлагащ орган“; приложени на лл. 712-720, том 3 от делото писмени доказателства, видно от които Х. е ползвала платен годишен отпуск и отпуск за временна неработоспособност, считано от 10.07.2020 г., до 20.11.2020 г. Тези обстоятелства са послужили за обосноваване на „трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения“ (см. чл. 7, ал. 3, предл. второ ДОПК) от страна на Х.. Прави впечатление (констатирано и с писмената защита на адвокат Д. И.), че: 1. през периода от 15.05.2020 г. до 29.06.2020 г. (14- дневния срок по чл. 119 ал. 2 ДОПК за издаване на РА) не се твърдят и не се сочат доказателства и причини за трайна невъзможност органът, възложил ревизията - М. Х. да изпълнява служебните си задължения; 2. за отделни времеви периоди (общо 27 дни) няма доказателства за наличие на „трайна невъзможност“ М. С. Х. да изпълнява служебните си задължения по уважителни причини, за периодите: от 30.06.2020 г. до 09.07.2020 г., вкл. (общо 8 работни дни); от 14.07.2020 г. до 15.07.2020 г., вкл. (общо 2 работни дни); от 17.07.2020 г. до 23.07.2020 г., вкл. (общо 5 работни дни); от 28.07.2020 г. до 16.08.2020 г., вкл. (общо 14 работни дни) М. С. Х. е изпълнявала служебните си задължения, но въпреки това не е издала ревизионния акт, заедно с ръководителя на ревизията; 3. за периодите: от 10.07.2020 г. до 13.07.2020 г.;

16.07.2020 г.; 24.07.2020 г. до 27.07.2020 г.; 20.10.2020 г. до 06.11.2020 г. и от 09.11.2020 г. до 20.11.2020 г. М. С. Х. е била в платен годишен отпуск, разрешен от административния орган, в качеството му на орган по назначаване и това обстоятелство също сочи на трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения. С други думи продължителните отсъствия на М. С. Х. се дължат не само на отпуск за временна неработоспособност, но и поради ползване на платен годишен отпуск. Неоснователно в тази връзка се счита от защитата на жалбоподателя, че органът по назначаване е разполагал с възможност да откаже ползването на платен годишен отпуск и така да даде възможност на Х. да изпълнява служебните си задължения. Възможно е в случая Х. да е ползвала натрупан годишен отпуск, с оглед възстановяване от заболяване, вместо да ползва отпуск за временна неработоспособност, поради общо заболяване, за което би получавала намален размер на трудово възнаграждение. Такава хипотеза се потвърждава от представените болнични листове (л.л. 712-720) и писмото от заместник – директор на ТД на НАП – С. (л. 740). От изложеното Съдът приема, че по отношение възложителя на ревизията М. С. Х. е съществувало основаниято, по смисъла на чл. 7, ал. 3 ДОПК (в редакцията до 31.12.2021 г.) „Определен в закона горестоящ орган да изведе разглеждането и решаването на конкретен въпрос или преписка от компетентния орган по приходите, в случаите на трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения, и да възложи правомощията по разглеждането и решаването им на друг орган, равен по степен на този, от когото е иззета преписката“. Горестоящият компетентен административен орган за случая е териториален директор, издал Решение № Р-220002219003766-098-001/11.11.2020 г. за изземване на ревизионната преписка от Х. и възлагането ѝ на С. Т. К.. Съдът, въпреки цитираното от адвокат Д. И. решение на ВАС по адм. дело № 6169/2023 г. не споделя становището, че в случай на отпуск по болест органът по назначаване на държавния служител следва да издаде заповед за заместване, при условията и реда на чл. 84, ал. 1 и ал. 2 от Закона за държавния служител, но не решение по чл. 7, ал. 3 ДОПК и от това да следва, че решението по чл. 7, ал. 3 ДОПК не води до валидно оправомощаване на С. Т. К., „в качеството на възлагащ орган“.

Разпоредбата на чл. 84, ал. 1 ЗДСл. („при отсъствие на държавен служител изпълнението на служебните задължения се осъществява от непосредствения ръководител или от друг държавен служител от състава на съответната администрация“) е част от Глава четвърта „Изменение на служебното правоотношение“ и урежда хипотеза, при която служителят няма възможност да изпълнява служебните си задължения, според длъжностната характеристика, като цяло. Нормите на чл. 7, ал. 3, чл. 112, ал. 1, ал. 2, т. 1, чл. 113, ал. 3, чл. 114, ал. 2, чл. 119, ал. 1 и ал. 2 ДОПК се явяват специални, по отношение цитираните норми от ЗДСл., понеже уреждат правомощията и задълженията, конкретно на органите по приходите (чл. 7, ал. 1, ал. 3 ЗНАП) и конкретно по отношение осъществяването на данъчно-осигурителен контрол. В пределите на оперативната самостоятелност на териториалния директор е да реши, дали да определи заместник на Х., който изцяло да поеме нейните задължения, вкл. извън тези по процесната ревизия или да изведе само процесната ревизионна преписка, на основание чл. 7, ал. 3 ДОПК. В случая решението му да изведе преписката изцяло съответства на коментираните норми, респ. – на съотношението „обща – специална“. Решение № Р-220002219003766-098-001/11.11.2020 г. на директора на ТД на НАП – С. не води до липса на съответна материална компетентност на единия от органите, подписали РА, в качеството на възложител на ревизията, а именно – С. Т. К.), съответно не определя процесния РА № Р-22002219003766-091-001/25.11.2020 г. като нищожен. Същият е валиден, като издаден от компетентни органи по приходите, в съответствие с изискванията за форма, вкл. съдържа, освен препращане към мотивите на РД, и самостоятелни мотиви. Невръчването на ревизираното лице В. Н., на Решение № Р-220002219003766-098-001/11.11.2020 г. за изземване на

ревизионната преписка не „опорочава съществено ревизионното производство“, както се твърди с писмената защита. Решението, като част от ревизионното производство не представлява индивидуален административен акт (арг. чл 21, ал. 5, изр. първо АПК), който да подлежи на самостоятелен контрол за законосъобразност.

Що се касае за електронните подписи, с които са подписани ЗВР, РД и РА Съдът приема, че тези актове са валидни. Създадени са като електронни документи (см. чл. 3, ал. 1 ЗЕДЕУУ). Спазена е предвидената в закона писмена форма, съобразно разпоредбата на чл. 3, ал. 2 с.з. Подписани са от посочените като техни издатели органи по приходите с квалифицирани електронни подпис по чл. 13, ал. 3 ЗЕДЕУУ, приравнени на саморъчен подпис, съгласно изричното указание на чл. 13, ал. 4 с.з. в срока на действие на удостоверение по чл. 24 ЗЕДЕУУ. Върху представените на хартиен носител ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА има следното отбелязване: „Настоящият документ е издаден чрез ИС „Контрол“, като електронен документ, подписан с електронен подпис от ...“, като именно това са необходимите отбелязвания, служещи за индикация, че създадените електронни документи са надлежно оформени с подписи от органите по приходите, с оглед изискванията на чл. 117, ал. 2, т. 10 и чл. 120, ал. 1, т. 8 ДОПК. Според чл. 25, т. 1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета, от 23.07.2014 г., „относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар“, както и чл. 5, т. 2, предл. 2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО на ЕП и на Съвета, от 13.12. 1999 г., „относно правната рамка на Общността за електронните подписи“, правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена по причина, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Съобразно чл. 3, т. 10 от Регламент (ЕС) на Европейския парламент и на Съвета от 23.06.2014 г., „относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар“ електронен подпис означава данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярът на електронния подпис използва, за да се подписва. Според чл. 3, т. 12 от Регламента, 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. Следователно, както приема в мотивите си и Съдът на Европейския съюз в решението по дело C-362/2021, „чл. 3, т. 12 от регламента поставя три кумулативни изисквания, за да може един електронен подпис да се определи като квалифициран електронен подпис: електронният подпис трябва да е усъвършенстван електронен подпис, който съгласно чл. 3, т. 11 от Регламента следва да отговаря на изискванията, посочени в чл. 26; подписът да е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис, което съгласно чл. 3, т. 23 от Регламента следва да отговаря на изискванията, предвидени в приложение 2 към регламента; подписът трябва да се основава на квалифицирано удостоверение за електронен подпис, по смисъла на чл. 3, т. 15 от Регламента, като съгласно този текст за това е необходимо удостоверението да бъде издадено от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги и да отговаря на изискванията, предвидени в приложение 1 към Регламента. Заключение на приетата по делото съдебно-техническа експертиза подкрепя горните изводи.

От друга страна действително, предвид цитираната последна ЗИЗВР, № Р-22002219003766-020-003/13.12.2019 г. срокът на ревизионното производство е

определен на 13.01.2020 г., но като дата на съставяне на ревизионния доклад, № Р-22002219003766-092-001 е записана „06.03.2020 г.“, а е връчен на 28.05.2020 г. РА № Р-22002219003766-091-001/25.11.2020 г. е издаден повече от пет месеца по – късно, като се вземе предвид срокът по чл. 117, ал. 5 ДОПК за подаване на възражение срещу РД. Сроковете по чл. 117, ал. 1 и чл. 119, ал. 2 ДОПК обаче, са инструктивни, а не преклузивни. Неспазването им не е основание за прогласяване нищожност на ревизионния акт, а се отразява само на доказателствата. В случай, че съществуват доказателства, събрани (приобщени) извън определените процесуални срокове тези доказателства не следва да бъдат съобразявани и да служат за обосноваване заключенията на ревизиращите органи по приходите. В тази връзка Съдът установява, предвид даденото под т. VI „Доказателства“ от РД описание, че с дати след 13.01.2020 г. са доказателствата под номера: от 86, до 89, вкл.; 90, 91.

ОТНОСНО ВЪЗРАЖЕНИЕТО ЗА ИЗТЕКЛА ПОГАСИТЕЛНА ДАВНОСТ ПО ЧЛ. 171, АЛ. 1 ДОПК.

Твърди се от защитата на жалбоподателя, с изрично позоваване на чл. 171 ДОПК да е изтекла 5-годишната давност на установените с Ревизионен акт РА № 16002416006126-091- 001/26.04.2017 г., издаден от органи по приходите, при ТД на НАП – П. задължения за ДДС на „Делта трейд 02“ ЕООД, съответно на вменените, на основание чл. 19 ал. 2 ДОПК задължения на В. С. Н.. Това твърдение не е съобразено със следните факти.

Разпоредбите на чл. 171 ДОПК „Давност“ и на чл. 172 „Спиране и прекъсване на давността“ са със систематично място в Дял четвърти „Събиране на публичните вземания“, Глава двадесета „Основни положения“, което означава да са приложими в съответните производства за събиране на установени по основание и размер с административен акт ликвидни и изискуеми публични и частни вземания, изброени в чл. 162 ДОПК. Изложените от адвоката доводи за изтекла погасителна давност частично кореспондират с нормите на чл. 109 ДОПК, Глава четиринадесета, Раздел II „Установяване“. Разпоредбата на чл. 109, ал. 1, вр. чл. 108, ал. 1 ДОПК забранява образуване на ревизионно производство, „за установяване на задължения за данъци, когато са изтекли 5 години от изтичането на годината, в която е подадена декларация или е следвало да бъде подадена декларация, или от изтичането на годината, в която са постъпили данни, получени от трети лица и организации, в случаите, когато по този закон не е предвидено подаването на декларация“. В тази връзка без внимание следва да бъдат оставени развитите в писмената защита доводи, досежно сроковете за спиране и прекъсване на установената с разпоредбата на чл. 171, ал. 1 ДОПК 5-годишна давност за погасяване на публични държавни вземания, с позоваване на чл. 172, ал. 2 ДОПК. Данъчните периоди, предмет на издадения и влязъл в сила ревизионен акт на „Делта трейд 02“ ЕООД, както и датата, на която е издадена ЗВР не оставят съмнение, относно валидността на ревизионното производство, от гледна точка съобразяване с чл. 109, ал. 1 ДОПК.

ОТНОСНО ЗАКОНОСЪОБРАЗНОСТТА И ОБОСНОВАНOSTТА НА РА № Р-22002219003766-091-001/25.11.2020 г.

За да измени РА, намалявайки размера на дължимия ДДС за ревизираните периоди, от 2 120 626, 33 лева (главница) на 713 805, 70 лева (главница) решаващият административен

орган е изложил в Решение № 1233/13.08.2021 г. следните мотиви, с които е игнорирал ангажираната с РА, на основание чл. 19, **ал. 1** ДОПК отговорност: ревизиращите органи по приходите, „в условията на пълно и главно доказване“ не са установили, доколко са намерили проявление всички елементи от фактическия състав на отговорността на управителя, по смисъла на чл. 19, ал. 1 ДОПК, т.е. недоказано се явява твърдението за умишлено укрита факти и обстоятелства; установеното „разминаване между оборотите, установени в ИС „Събиране“ и дневниците за продажби на дружеството касае период, различен от ревизирания - изследвани са данни към 30.09.2016 г., докато ревизираният период, за който се ангажира отговорност за задължения за ДДС на дружеството е от 10.12.2015 г., до 31.03.2016 г., което в случая е недопустимо; в РД и РА липсва анализ, каква е конкретната разлика само за ревизирания период; „релевантен факт в случая е, че според РД и РА, издадени на „Делта трейд 02“ ЕООД ревизиращите органи не са констатирани основания за корекция на данъчната основа, на извършените доставки от дружеството, а са констатирани основания за корекция данъчните основи за получените доставки, т. е. в хода на ревизията не са установени данни за укрита приходи“; „неправилни са констатациите на органите по приходите, относно констатирани разлики, съдържащи се в информационната система на НАП, в справка за регистрирани съобщения за доставка на гориво на „Делта трейд 02“ ЕООД, [населено място], „О. купел“ - 2 за периода от 01.12.2015 г. до 31.03.2016 г., относно това, че за час от горивото за посочения търговски обект липсват данни за АДД и доставчик на същото; „ревизиращият екип въобще не е обсъдил възможността дали това несъответствие се дължи на упражнена възможност за съхраняване на гориво в собствени странични съдове за съхранение и последващо заприходяване на горивото в нивомерната система на бензиностанциите; „органите по приходите са се задоволили единствено от данните в информационната система на НАП, без да са изискали доказателства и писмени обяснения от дружеството, относно причините за установените несъответствия; самият ревизиращ екип е констатирал в РД, че софтуерната организация на НАП по контрол на горивата не е свършена и са допустими грешки, във връзка с доставки на гориво от „РДЦ ойл“ ЕООД на „Делта трейд 02“ ЕООД, заключавайки че: „първоначално установената разлика е в резултат на различия в датите на деклариране; допустимо е да се констатира разлики и несъответствия, който не могат да бъдат вменени като съзнателно укриване на факти и обстоятелства от ревизираното лице“.

По отношение ангажиране отговорността, на основание чл. 19, ал. 2 ДОПК с Решение № 1233/13.08.2021 г. ответникът приел следното: въз основа на констатациите, че по горепосочените банкови сметки в Банка “Пиреос България“ АД са нареждани суми, в общ размер на 549 525, 45 лв. към съответните дружества и на каса са теглени от В. Н., правилно е прието от ревизиращите органи, че се касае за отклонявани пари под формата на плащания към контрагенти, за които плащания липсват основания; „изводът, че чрез нареждане на суми към трети лица без доказано правно основание и такива, за които са представени мандатни договори, в качеството им на довереници, са отклонявани средства от имуществото на дружеството, като по този начин е препятствано събирането на публичните вземания, е правилен и обоснован; доказана е и причинно-

следствената връзка между поведението на ревизирания субект и несъбирането на публичните вземания; „налице е волево поведение на субекта, като същият съзнава, че това води до невъзможност да се съберат публичните задължения“; „доколкото към 01.12.2015 г., според оборотната ведомост за м. 12.2015 г. сумата от общо 164 280, 25 лв. е била налична в касата на дружеството и за същата няма данни да е изразходвана за дейността на същото няма спор, че паричните средства са неправомерно „усвоени“ от валентина николова, вместо да бъдат използвани за погасяване на декларираните публични задължения; когато лицето е знаело, че предприятието има данъчни и/или осигурителни задължения и не е извършило плащането им, а същевременно е използвало парични средства, не във връзка с дейността на дружеството, е налице основание да се счита, че това лице е действало недобросъвестно“. С решението си ответникът, „независимо от гореизложеното“ е отчел следните факти: „за времето, през което са изтеглени средствата дружеството е било получател по доставки и е логично тези суми да са използвани за погасяване задължения към доставчици; индикация в тази посока е наличната информация в оповестените ГФО за 2015 г., съгласно който в отчета за паричните потоци на „Делта трейд 02“ ЕООД са установени плащания към търговски контрагенти през 2015 г., в общ размер на 3 000 062 лв.; ревизиращите органи не са установили „никакви обстоятелства относно твърдените тегления, като това, дали сумата е изтеглена наведнъж или на части, в какви размери, дати и т.н.“, с оглед на което „не са доказани твърденията на ревизиращите, че жалбоподателката е теглила пари от банковата сметка на дружеството, който представляват скрито разпределение на печалбата“. С позоваване на ТР № 5/29.03.2021 г. на ВАС и на чл. 16, ал. 3, чл. 19, ал. 2 и ал. 4 ДОПК решаващият орган приел още, че „задължението на носителя за данък е, както за главницата, така и за лихвите, дължими от законовия падеж на това задължение, до датата на издаване на ревизионния акт на лицето“. Обобщил е, че „на основание чл. 19, ал. 2, вр. ал. 4 ДОПК се ангажира отговорност на жалбоподателката, в размер на 713 805, 70 лв. за задължения на „Делта трейд 02“ ЕООД, до размера на извършените плащания, съответно до размера на намалението на имуществото, в т. ч. главница от 713 805, 70 лв.“.

Съдът, в настоящия състав приема за неопровергани в условията на насрещно доказване изложените в РД и в РА констатации, досежно ангажиране отговорност на В. Н., на основание чл. 19, ал. 2 ДОП, съответно споделя мотивите на ответника в тази насока. Каза се, че с Решение № 1233/13.08.2021 г. ответникът е игнорирал приложението на хипотезата на чл. 19, ал. 1 ДОПК, приемайки че отговорността на управителя В. С. Н. следва да бъде ангажирана **„на основание чл. 19, ал. 2, вр. ал. 4 ДОПК, в размер на 713 805, 70 лв. за задължения на „Делта трейд 02“ ЕООД, до размера на извършените плащания, съответно до размера на намалението на имуществото, в т. ч. главница от 713 805, 70 лв.“**. За да гарантира правото на защита Съдът допусна изготвяне на съдебно-счетоводна експертиза и съответните допълнителни експертни заключения, но поставените от защитата на жалбоподателя въпроси по същество целяха преразглеждане на факти и констатации, установени с влезлия в законна сила и издаден на „Делта трейд 02“ ЕООД Ревизионен акт РА № 16002416006126-091- 001/26.04.2017 г., издаден от органи по приходите, при ТД на НАП – П.. С оглед на това не следва да бъдат коментирани

експертните заключения. Писмената защита също съдържа доводи за неправилност и необоснованост на ревизионния акт на „Делта трейд 02“ ЕООД.

Основанието за ангажираната отговорност на В. С. Н. по чл. 19, ал. 1 и ал. 2 ДОПК, като едноличен собственик и управител на „Делта трейд 02“ ЕООД, за публични задължения на дружеството е обосновано и мотивирано с РД и РА, със следните факти и обстоятелства.

През ревизираните периоди дейността на „Делта трейд 02“ ЕООД е търговия на дребно с автомобилни горива и смазочни материали. В. Н. е била по време на ревизирания период управител и едноличен собственик на капитала, от 10.12.2015 г., до 05.10.2016 г., когато капиталът на дружеството е прехвърлен в собственост на В. Т. В., т.е. – непосредствено след възлагане първата ревизия на дружеството.

С влязъл в законна сила РА № 16002416006126-091-001 /24.02.2017 г., в тежест на „Делта трейд 02“ ЕООД, чиито управител по време на ревизираните с този акт периоди 01.12.2013 г. - 31.03.2016 г. е била В. Ст. Н. са определени публични задължения за ДДС, в общ размер на 2 120 626, 33 лв., след като не е признато право на ДК, съответно: на основание чл. 71, т. 1 ЗДДС (непредставени първични счетоводни документи по фактури с предмет „канцеларски материали, СОТ - охрана, санитарни материали, куриерски услуги, наем офис - техника, инсталация на софтуер“; липса на реално извършени доставки на стоки, документиран с фактури, издадени от „РДЦ ойл“ ЕООД, „Тру сълюшън корпорейшън“ ЕООД, „Грайнс продуктс БГ“ ЕООД, „Арткод РС“ ЕООД, „Платинум инвест БГ“ ЕООД и „Колатт“ ЕООД.

От В. Н. с ИПДПОЗЛ, № Р-22002219003766-040-001/12.08.2019 г. са изискани подробно описани в същото и в РД (л.л. 39, 40 от делото) документи, информация и писмени обяснения. На 28.08.2019 г. от нейно име са представени: декларация за предмета на дейност на „Делта трейд 02“ ЕООД през ревизирания период; опис на банкови сметки, с който дружеството е оперирало през ревизирания период; данни за лицето, което с извършвало счетоводното обслужване на дружеството; договор за доброволна делба, от 29.06.2018 г.; приемо-предавателен протокол от 06.10.2016 г. с нотариална заверка па подписите, за предаване цялата фирмена и счетоводна документация на новия едноличен собственик на дружеството - В. Т. В.; три броя справки, по образец. Извършени са насрещни проверки на множество юридически и физически лица, включително на: „СБ финанс консулт“ ЕООД, „Бизнес консулт 77“ ЕООД, В. Т. В., в качеството ѝ на нов собственик на „Делта трейд 02“ ЕООД; Е. П. Д. - съставител на ГФО за 2015 г. и счетоводител на дружеството. Надлежно са приобщени към доказателствата и тези, събрани по време на предходната ревизия на В. Н., вкл. получената информация от Дирекция „Събиране“, за образувано изпълнително производство №[ЕИК]/2016 г. срещу „Делта трейд 02“ ЕООД, според която публичното задължение е категоризирано като несъбираемо, понеже дружеството няма имущество, включително парични средства по банковите сметки, които да послужат за обезпечаване на задължението. Констатирано е, че: „Делта трейд 02“ ЕООД е имало регистрирани фискални устройства с дистанционна връзка, описани в табличен вид на стр. 10-11 от РД (л.л. 42, 43 от делото); дружеството е стопанисвало 8 (осем) бензиностанции и газстанции, подробно описани в РД (л. 43 от делото). Отчетено е от ревизиращите органи, че В. Н., чрез извършвани фактически

действия има личен принос за това, дружеството да инкасира несъбираеми публични задължения. В. Н. обяснила, че: е контролирала доставките на гориво в бензиностанциите и върху последващата реализация, чрез контрол на служителите (продавачи, отговорници на всяка една бензиностанция, координатори на обекти), които са подписвали свързаните с доставките документи, изпращани в офиса на дружеството; продавачите, които са били на смяна са подписвали приемо-предавателни протоколи и съпровождащите ги документи, ако доставката е осъществявана през нощта; участието ѝ в дружеството се е състояло в организация на бензиностанциите и на служителите в офиса, включително и чрез анализ на пазара на горива и на подадените данни за наличности в търговските обекти, искане на отчети на свършената работа, оперативни и други подобни форми; не е нареждала в качеството си на управител на физически лица да извършват разплащания към доставчици; лично не е получава суми от клиенти; разплащанията по фактури за закупуване на стоки и услуги са извършвани единствено по банков електронен път, чрез „токън устройство“; анализираща е дневните отчети от нивомерните системи, фискални устройства и броячи на всички стопанисвани обекти; проследявала наличностите по банковата сметка, включително и за захранените суми; за всички постъпили ѝ разходвани средства на „Делта трейд 02“ ЕООД е упражнявала контрол, като всички изходящи и входящи парични потоци са имали търговска обусловеност; за отчетната 2016 г. не е подписвала ГДД по чл. 92 ЗКПО и ГФО за 2016 г.; фактурите за покупки и продажби, и всички съпътстващи документи са постъпвали в офиса на дружеството, където е работила и счетоводителката, поради което не е било необходимо нарочно предаване на счетоводните документи за отразяването им в счетоводните регистри; СД по ЗДДС и регистри „Дневник покупки“ и „Дневник продажби“ са подписвани с КЕП. След като са изискани от нея В. Т. В. – новият собственик на дружеството не е представила счетоводна и търговска документация. Счетоводителят Е. П. Д. заявила, че не съхранява счетоводни документи.

По време на процесното ревизионно производство приходните органи проверили данните за постъпили и разходени горива във всички търговски обекти, стопанисвани от „Делта трейд 02“ ЕООД, като установили съществени разминавания между декларираните данни и действителните физически постъпили горива, според нивомерните системи - общият отразен оборот към 30.09.2016 г. е 38 967 158 лв., а според данните от декларираните продажби в дневниците за продажби за същия период сумата е 31 299 989,44 лв., т.е. – разлика, в размер на 7 667 168,56 лв., приета от ревизиращите за неотразени в пълен размер продажби. Направен е извод, че като управител В. Н. е укрила факти и обстоятелства, които по закон е била длъжна да обяви пред НАП. Изводът е обоснован и това, че след извършен анализ на данните, съдържащи се в информационната система на НАП (справка за регистрирани съобщения за доставка на гориво за РОКГО 3684622 „Делта трейд 02“ ЕООД в [населено място],[жк] за период от 01.12.2015 г. до 31.03.2016 г.) значителна част от постъпилото в нивомерната система гориво на посочения търговски обект – бензиностанция, с регистрационен номер на ЕСФП РОКГО 3684622 липсвали данни за АДД и за доставчик на горивото.

Ревизиращите органи обобщили, че: като са подавани от името на „Делта трейд 02“ ЕООД месечни справки-декларации по ЗДДС с неверни данни дружество не е отразявало

действителния размер на реализираните приходи, съгласно справка от ЕСФП; декларирането на неверни данни в справките-декларации по ЗДДС и в годишната данъчна декларация по чл. 92 ЗКПО за 2015 г. и 2016 г. не се дължи на допусната грешка, а е умишлено; **анализът** на оборотните ведомости за 2015 г. и към 29.02.2016 г. както и на регистрираните данни от „Z“- задачи на регистрирани касови устройства №№ 3684621, 3684619 за периода от 01.01.2016 г. до 31.10.2016 г. показал, че дружеството е разполагало с налични парични средства в брой, отчетени по с/ка „501- Каса“ и реализирани приходи от продажби в размери, предполагащи обслужването на текущите задължения за ревизирания период. Така, към 31.12.2015 г. по сметка „Каса“ е отчетен дебитен оборот 477 528, 25 лв., а към 28.02.2016 г. - дебитен оборот 565 671.23 лв.; съществува причинно-следствена връзка между поведение на управителя и несъбираемостта на задълженията на управляваното от нея дружество; с подаването пред НАП на неверни данни в СД по ЗДДС за дружеството са възникнали данъчни задължения в по-ниски размери, а по-късното им установяване е довело до обективна невъзможност за събирането; за отчетната 2016 г. дружеството не е подало ГДД по чл. 92 ЗКПО; безспорно е установено, че управителят на задължено юридическо лице – В. Н. е подписвал договори с доставчици и клиенти, платежни документи, издадени и получени от дружеството фактури, трудови договори, разчетно-платежни ведомости за работни заплати и други, подавал е декларации с КЕП, регистриран на нейно име, с оглед на което е била единствен разпоредител с банковите сметки на дружеството; извършвала е разпоредителни действия с имуществото на дружеството, поради което доказано се явява знанието за финансовото състояние на същото. Част от тези констатации, макар да са дискредитирани от решаващия административен орган като доказателства за отговорността по ал. 1 на чл. 19 ДОПК са относими към фактическия състав на субсидиарната отговорност, по смисъла на ал. 2, т. 1, чл. 19 от страна на управителя В. Н.. Въз основа на горните констатации и заключения ревизиращите органи по приходите анализирали данните за извършвани плащания, чрез сметки в Банка „П.“, като е прието да са към контрагенти, за който липсват основания за извършване на парични превод и доказателства за съществуващи търговски взаимоотношения. От В. Н. са извършени тегления на пари, на каса. От банковите извлечения са установени и извършени плащания в полза на доставчици, чрез сметки на трети лица - „Бизнес консулт 77“ ЕООД, „СБ финанс консулт“ ЕООД, „Файер консулт БГ“ ЕООД, но не са представени доказателства за връзката и взаимоотношенията с посочените дружества, чрез които са извършвани преводите. Посочените дружества са проверени, в резултат на което са представени: идентични писмени обяснения и доказателства, от анализа на които е установено, че между „Делта трейд 02“ ЕООД и всяко едно от посочените дружества са сключвани мандатни договори с идентичен предмет, а именно: да се извършва от името и за сметка на „Делта трейд 02“ ЕООД (доверител) събиране на настоящи и бъдещи парични вземания от трети лица-купувачи на стоки, доставени им от доверителя по сключени търговски сделки, независимо от мястото на стопанската дейност на лицата; изплащане на настоящи и бъдещи парични задължения към трети лица - кредитори на доверителя по сключени от него и изброените трети лица търговски сделки. Според клаузите на чл. 3 от договорите събирането на вземания и изплащането на задължения ще бъде извършвано, чрез нарочна

банкова сметка, открита на името на довереника в българска банка. Не са представени: доказателства за наличието на такава банкова сметка; доказателства от „Бизнес консулт 77“ ЕООД, „СБ финанс консулт“ ЕООД, „Фаиер консулт БГ“ ЕООД да са прехвърляни средства по сметка на „Делта трейд 02“ ЕООД. **От тези данни е заключено, че:** „е налице отклонение на парични средства от ревизираното лице към дружества, които не се намират в търговски взаимоотношения с „Делта трейд 02“ ЕООД; В. Н., като управител умишлено и недобросъвестно е подписвала мандатни договори за доверителни сметки, съответно са извършвани плащания по сделки, за които липсват издадени фактури по процесните договори, което е в подкрепа на формирания извод, че същите са формални; с превежданите суми към „Бизнес консулт 77“ ЕООД, „СБ финанс консулт“ ЕООД, „Файер консулт БГ“ ЕООД В. Н. е пропуснала да реализира ползи за дружеството, в значителни размери; със същото деяние е ощетявала интересите на дружеството, отклонявайки пари и е възпрепятствала съответното погасяване на задълженията по ревизионния акт и по справки -декларации по ЗДДС“.

Предвид данните от Банка „П.“ **е установено, че:** В. Н. е упълномощила лица, едно от които е И. Ч., да запазват банкови сметка на „Делта трейд 02“ ЕООД, като Ч. е правила това с вноски на каса, със суми в значителни размери, без да се конкретизира произходът на средствата. За И. Ч. е установено, че: не е била в трудово-правни отношения с „Делта трейд 02“ ЕООД, а е изпълнява длъжността „ръководител транспорт“ в „Т. А. ТРАНС“ ЕООД, осъществяващо наемни и транспортни услуги, доставчик на „Делта трейд 02“ ЕООД; представляваща е „Лоджикар 7“ ЕООД - доставчик на „Делта трейд 02“ ЕООД; представляваща е и „Бизнес консулт 77“ ЕООД – цитираното по – горе дружество, чрез което са извършвани плащания към доставчици на „Делта трейд 02“ ЕООД. Мотивиран е извод, че: има връзка между констатираните (виж по – горе) като неотчетени продажби, в размер на 7 667 168, 56 лв., получени като разлика между отчетения оборот на продадено гориво към 30.09.2016 г. (38 967 158 лв.), отразен в справка за постъпили и проточени горива за всички налични през ревизирания период търговски обекти на „Делта трейд 02“ ЕООД и декларираните в справките- декларации по ЗДДС оборот за същия период (31 299 989, 44 лв.) и между внесените на каса от И. Ч. суми, в размер на 1 223 967, 48 лв., без установен произход на същите. С РД (л.л. 49, 50 от делото) в таблица са съпоставени данните за размера на извършените плащания по банковите сметки и стойността на издадените от дружествата фактури, като резултатът е, че размерът на наредените към дружествата суми е 549 525, 45 лв. Видно от Така изнесените „АЛФА ТРУП 06“ ЕООД, И. И. Бор. „РЕХАП“ ООД не са издавани фактури. За „Алфа груп 06“ ЕООД, И. И., „Рехап“ ООД обаче е констатирано, че не са издавани фактури.

Анализът на представените в предходно ревизионно производство на „Делта трейд 02“ ЕООД оборотни ведомости показал, че към 31.12.2015 г. и към 28.02.2016 г. сметка 498 „други дебитори“ е била с дебитно салдо 164 280, 25 лв., но не са представени доказателства за основанието и е прието, че са отклонени парични средства от дружеството в горепосочения размер, с което било лишено от възможността да погаси задълженията си за ДДС. Посоченото деяние е квалифицирано като плащане, представляващо скрито разпределение на печалбата, по аргумент от §1, т. 5 ДРЗКПО. С оглед тези констатации не отговаря на истината твърдението на адвоката (писмената

защита), че „с Решение № 1233/13.08.2021г. на Директора на Дирекция ОДОП - ЦУ на НАП, за отговорността на В. Н. по чл. 19 ал. 2 ДОПК, в нарушение на забраната за reformation in reus по чл. 155 ал. 8 ДОПК се приема (за първи път), че за „изтеглянето“ от касата на дружеството на сумата в размер на 164 280, 25 лева представлява скрито разпределение на печалба, каквато отговорност по този фактически състав не е вменена с оспорения РА и РД към него“.

Разпитана в съдебното заседание на 16.10.2023 г. свидетелят Ч. отговори: „била съм и все още съм управител на „Бизнес консулт“; не си спомням годината, от която съм управител; известна ми е фирмата „Д. трейд 02“; през периода 2015 г. - 2016 г. съм сключвала договори с „Д. трейд 02“ и съм ги подписвала като управител; това са мандатни договори - всички плащания по Пос-терминал влизаха по моя сметка на фирмата, след което В. ми казваше, какво да плащам с тези пари и по кои фактури; за изпълнението на тези договори В. понякога ми нареждаше устно, понякога по имейл; в лично качество не съм захранвала сметките на „Делта трейд 02“ ООД; имах нотариално заверено пълномощно, което е предадено в банката; захранвала съм оборотите на обекта ѝ в [населено място]; познавам В. С. Н. от много отдавна; моят офис беше на самия обект /бензиностанцията/ в [населено място] аз се занимавах с транспорт; В. имаше много обекти и не можеше да е всеки ден навсякъде и затова ми беше направила пълномощно, оборотите да ѝ ги вкарвам в сметката, след това - кое къде отива, не знам; аз правех транспорта и имах интерес тя да работи, поради тази причина се съгласих да имам пълномощно от нея; всеки месец се виждахме с В. и отчитах, какво съм свършила през месеца; в този период имаше много проверки на бензиностанциите, не само от НАП, включително от всички институции; при тези проверки сме представили цялата документация, която са ни изисквали; отчетите от моя страна пред В. се изразяваха в предоставяне на бележки, които съм си водила; В. ми казваше по кои фактури да плащам; представях на В. банковите извлечения, от които се виждат всички пари и тя ги проверяваше; не си спомням, на какво основание съм захранвала сметките на „Д. трейд 02“, но за едно всяко плащане имаше декларация, представена пред банката“.

Разпитана в съдебното заседание на 16.10.2023 г. свидетелят Б. отговори: „била съм и все още съм управител на фирма „СБ финанс консулт“ ЕООД от 2015 г.; през 2016 г. „СБ финанс консулт“ ЕООД има сключен един мандатен договор с „Д. трейд-02“, за използване на банковата сметка на „СБ финанс консулт“ ЕООД, за разплащане по задължения на „Д. трейд 02“; договорът го сключихме по желание на В., тъй като това е услуга, която аз предлагам; имаше действие по договора - В. ми нареждаше да извършвам преводи с електронно банкиране; нарежданията ми ги даваше устно, писмено по имейл или по вайбър; имам възможност да предоставя банкова разпечатка за направените разплащания; в този период беше банка „Пиреус“, ще изискам от Пощенска банка, която е новата банка; в хода на ревизията съм представила всички изискани документи на „Д. трейд 02“.

Разпоредбата на чл. 19, **ал. 2** ДОПК възлага отговорност на управителя на задължено юридическо лице „за непогасените задължения на задълженото юридическо лице, 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 нормата изисква от обективна страна наличие на непогасени публични задължения на юридическо лице. От субективна страна приложението на нормата предполага доказване на следните обстоятелства: недобросъвестно активно поведение от страна на управителя на ЮЛ; неблагоприятен по отношение имуществото на ЮЛ резултат, който да е в пряка причинна връзка с недобросъвестното активно поведение на управителя. Формите на изпълнителното деяние „недобросъвестно поведение“ са съответно описани в т. 1 и т. 2 на чл. 19, ал. 2 ДОПК.

За разглеждания случай не са спорни: качеството „управител“ на жалбоподателя В. С. Н., през процесните данъчни периоди, предмет на издадения и влязъл в сила ревизионен акт на „Делта трейд 02“ ЕООД - № 16002416006126-091- 001/26.04.2017 г.; фактът за установени по основание и размер данъчни задължения на „Делта трейд 02“ ЕООД, с цитирания РА; по аргумент за противното от чл. 20 ДОПК са налице основания за ангажиране отговорността на управителя.

Тежестта да установят и докажат предпоставките от фактическия състав на чл. 19, ал. 2, вр. ал. 10 и ал. 11 ДОПК (недобросъвестно извършване на конкретни действия) е на издателите на ревизионния акт. Според настоящия съдебен състав те са се справили успешно с това.

Цитираните по – горе мотиви от решението на ответника, както и съдържанието на РД и РА сочат, че отговорността на В. С. Н. се основава на твърдения за извършени по смисъла на чл. 19, ал. 2, **т. I** ДОПК действия, т.е. – не се твърди извършване на действия, „свързани с обременяване с тежести на имуществото на задълженото юридическо лице за обезпечаване на чужд дълг и то бъде осребрено в полза на третото лице“.

С оглед и разпоредбата на чл. 36 от Закона за задълженията и договорите се приема от съдебната практика, че „представителната власт е непритезателно субективно право на представителя да извършва правни действия от името на представлявания, комуто съответства задължение да търпи в своята правна сфера последиците от действията на представителя“. В тази връзка задължението да контролира и да знае, какви счетоводни и други документи се съставят, съответно предявяват пред ТД на НАП, с цел упражняване право на приспадане на данъчен кредит е била на управителя В. Н.. Тя е и тази, която е имала властта да се разпорежда с налични по сметките на дружеството парични средства. Като едноличен собственик на капитала е имала качеството „мажоритарен съдружник“, по смисъла на §, т. 30, вр. т. 4 ДР ДОПК. Несъмнено е била наясно и с факта, че „Делта трейд 02“ ЕООД е имало задължения за ДДС, макар

установяването им с РА да е станало след като вече е прехвърлила дружествените си дялове.

Според банковите извлечения са извършени плащания в полза на доставчици, чрез сметки на трети лица - „Бизнес консулт 77“ ЕООД, „СБ финанс консулт“ ЕООД, „Файер консулт БГ“ ЕООД, но не са представени доказателства за връзката и взаимоотношенията с посочените дружества, чрез които са извършвани преводите. Посочените дружества са проверени и са представени: идентични писмени обяснения и доказателства, от анализа на които е установено, че между „Делта трейд 02“ ЕООД и всяко едно от дружествата са сключвани „мандатни договори“ с идентичен предмет: да се извършва от името и за сметка на „Делта трейд 02“ ЕООД (доверител) събиране на настоящи и бъдещи парични вземания от трети лица-купувачи на стоки, доставени им от доверителя по сключени търговски сделки, независимо от мястото на стопанската дейност на лицата; изплащане на настоящи и бъдещи парични задължения към трети лица - кредитори на доверителя по сключени от него и изброените трети лица търговски сделки. Според клаузите на чл. 3 от договорите събирането на вземания и изплащането на задължения ще бъде извършвано, чрез **налична банкова сметка**, открита на името на довереника в българска банка. Неопровергаването на констатациите за нареждани суми към трети лица, без доказано действително правно и фактическо основание, както и на суми, във връзка с които са представени „мандатни договори“ сочи на извод да са отклонявани парични средства от имуществото на дружеството, като по този начин е пречатвано събирането на публичните задължения. От страна на ревизираното лице не са представени доказателства за извършени услуги по мандатните договори, за плащания по тях, за банкови извлечения, от които да се установи извършване на преводи от доверениците, към доставчиците на „Делта трейд 02“ ЕООД и да са получени суми от неговите клиенти, каквито са условията на мандатните договори. Липсват доказателства за последващо нареждане на суми към „Д. трейд 02Ю ЕООД от дружествата – довереници по мандатните договори, представляващи плащания от клиенти, както и счетоводни регистри, от които да бъде установено, че такива парични средства са съответно счетоводно отразявани в счетоводството на „Делта трейд 02“ ЕООД. Сумата от общо 549 525,45 лв. е преведена на „Алфа груп 06“ ЕООД, И. И., „Пауър тийм газ“ ЕООД, „Рехап“ ООД, „СБ финанс консулт“ ЕООД и „Бизнес консулт“ ЕООД в периода от 01.01.2016 г. до 31.03.2016 г., т.е. – по времето, когато В. Н. е била собственик и управител на „Делта трейд 02“ ЕООД (от 10.12.2015 г., до 05.10.2016 г.).

С решението си от 12.06.2019 г., отменящо първия, издаден на В. Н. РА директорът на Дирекция „ОДОП“ – С. дал указания да се изследва имущественото и финансово състояние на „Делта трейд 02“ ЕООД, с оглед установяването, че към 31.12.2015 г. с ГФО са декларирани като налични активи, на обща стойност 1 284 000 лв., в т. ч. дълготрайни материални активи на стойност 598 000 лв., несъбрани вземания 248 000 лв. и касова наличност 448 000 лв. Изискани са от ревизиращите органи доказателства, чрез новия собственик В. В. и от Е. П. Д. - счетоводител, но документи не са представени. За 2016 г. дружеството не е подавало ГДД по чл. 92 ЗКПО и ГФО. В производството за административно обжалване на процесния РА решаващият административен орган, упражнявайки правомощията си по чл. 155, ал. 3 ДОПК установил от оборотна ведомост

към 28.02.2016 г., че дружеството е разполагало със стоки, отчетени като дебитно салдо по сметка 304 (Стоки), в размер на 1 229 515, 09 лв. и касови наличности - 565 671, 23 лв. Поради непредставяне на доказателства за финансовото и имуществено състояние към 31.03.2016 г. ответникът приел с Решението № 1233/13.08.2021 г., че няма неопровержими доказателства, към горепосочената дата „Делта трейд 02“ ЕООД да е разполагало с активи, с които да обезпечи установените с РА от 26.04.2017 г. задължения.

От анализа на представени в предходно ревизионно производство на „Делта трейд 02“ ЕООД оборотни ведомости към 31.12.2015 г. и към 28.02.2016 г., сметка 498 „други дебитори“ е установено да е била с дебитно салдо 164 280, 25 лв., но не са представени доказателства за основанието. Ответникът с решението си е споделил извода на ревизиращите органи по приходите, че се касае за отклонени парични средства от дружеството, с което била препятствана възможността да погаси задълженията си за ДДС. Ревизионният акт е правилен и обоснован, и в тази част. Понятието за „скрито разпределение на печалба“ е дефинирано с § 1, т. 5 ДР ЗКПО, като (а) „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“. Непредставянето на доказателства за основанията, в оборотни ведомости към 31.12.2015 г. и към 28.02.2016 г. на сметка 498 „други дебитори“ да е налично салдо от 164 280, 25 лв. сочи именно на извод за действия, целящи скрито разпределяне на печалба и кореспондира с констатациите за превеждани на трети лица суми по т. нар. „мандатни договори“. Недоказването на основанието по дебитното салдо на сметка 498 „други дебитори“, според оборотните ведомости към 31.12.2015 г. и към 28.02.2016 г. да е налична сумата от 164 280, 25 лв. обуславя именно извода, че сумата е била предназначена за разпореждане от едноличния собственик на капитала, без да е свързана пряко и непосредствено с осъществяваната от дружеството търговска дейност, от гледна точка взаимна размяна на престации между контрагентите му. Не са представени счетоводни и други документи, сочещи на документална обоснованост на разходването на сумата от общо 164 280, 25 лв., която към 29.02.2016 г. (видна си оборотна ведомост за м. 02.2016 г.) не е била върната в дружеството, понеже е отразена като дебитно салдо по разчетната сметка. В заключението по допълнителната ССчЕ (л. 751) вещото лице сочи следното: „предвид анализа на допълнително представените документи и отговори от ТД на НАП и физическото лице Ив.И.Б. считам, че е налице документална обоснованост, по смисъла на Закона за счетоводството за отразената по сметка 498 „Други дебитори“ сума в размер на 164 280,25 лв., имайки предвид, че е възможно неправилно или не точно отразяване на стопанската операция, която не би се отразила на годишния резултат, предвид клаузите по договора за заем за потребление на стоки, петролни продукти и/или горива; относно извършените плащания от „Делта трейд 02“ ЕООД към А. ГРУП 06 ЕООД от представената информация на ТД на НАП не е установено в дневниците за покупки на дружеството за периода от 01.12.2015 г. до 31.12.2016 г. да са включени издадени фактури от този контрагент към „Делта трейд 02“ ЕООД, но не е изключена хипотезата, че тези плащания може да са чрез пос-устройство или интернет - банкиране, за което може да се приеме по чл. 7, ал. 2 от Закона за счетоводството“. Обобщаващото

заключение за „документална обоснованост, по смисъла на Закона за счетоводството за отразената по сметка 498 „Други дебитори“ сума в размер на 164 280.25 лв.“ Съдът не кредитира като годно да опровергае описаните по – горе констатации на ревизиращите органи, понеже се основава на предположения („е възможно неправилно или не точно отразяване на стопанската операция“; „не е изключена хипотезата, че тези плащания може да са чрез пос-устройство или интернет - банкиране, за което може да се приеме по чл. 7, ал. 2 от Закона за счетоводството“), а не на установени и доказани с писмени доказателства факти.

Сумите от общо 549 525,45 лв., преведени на „Алфа груп 06“ ЕООД, И. И., „Пауър тийм газ“ ЕООД, „Рехап“ ООД, „СБ финанс консулт“ ЕООД и „Бизнес консулт“ ЕООД в периода от 01.01.2016 г. до 31.03.2016 г., т.е. – по времето, когато В. Н. е била собственик и управител на „Делта трейд 02“ ЕООД, както и сумата от 164 280, 25 лв. по сметка 498 „други дебитори“ (общо – 713 605, 70 лева) правилно са определени с решението на ответника като дължими от В. С. Н., в качеството ѝ на управител на „Делта трейд 02“ ЕООД и на основание чл. 19, ал. 2, т. 1 ДОПК.

В заключение и предвид изложените мотиви Ревизионен акт № Р-22002219003766-091-001/25.11.2020 г. е издаден в резултат на правилно прилагане на относимите материалноправни разпоредби на чл. 19, ал. 2, т. 1 ДОПК. Актът е валиден, законосъобразен и обоснован. Валидни е и заповедта за възлагане на ревизията, както и последващите, изменящи същата заповеди. Ревизионният акт е постановен от компетентни органи по приходите, в съответствие с изискванията за форма (чл. 120, ал. 1 ДОПК). Жалбата подлежи на отхвърляне, поради което е основателна претенцията на ответника за юрисконсултско възнаграждение, което Съдът, на основание чл. 161, ал. 1, изр. трето ДОПК, вр. чл. 8, ал. 1, вр. чл. 7, ал. 2, т. 6 от Наредба № 1/2004 г. на Висшия адвокатски съвет, определя в размер на 31 064 лева.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, ал. 2, чл. 161, ал. 1, изр. трето ДОПК, Административен съд София - град, 14^{-ти} състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ оспорването по жалбата от В. С. Н., против РЕВИЗИОНЕН АКТ № Р-22002219003766-091-001/25.11.2020 г., издаден от органи по приходите, при Териториална дирекция на НАП – С., В ЧАСТТА, изменена от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ – С., с Решение № 1233/13.08.2021 г., относно намаляване размера на дължим данък върху добавената стойност за данъчните периоди от 01.12.2015 г. до 31.03.2016 г., установен с влязъл в сила РА № Р-16002416006126-091-001/26.04.2017 г., издаден от органи по приходите, при ТД на НАП – П., вменен като отговорност на управителя В. С. Н., на основание чл. 19, ал. 2, т. 1 ДОПК, за размер от 713 805, 70 лева.

ОСЪЖДА В. С. Н. – ЕГН: [ЕГН] да заплати на Национална агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение, в размер на 31 064лв. (тридесет и една хиляди, и шестдесет и четири лева).

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14 - дневен срок от съобщаването.

СЪДИЯ: