

РЕШЕНИЕ

№ 19921

гр. София, 14.10.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 26 състав, в публично заседание на 11.07.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Мария Шишкова

при участието на секретаря Веселина Григорова, като разгледа дело номер **6716** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по реда на чл. 156 и сл. във вр. чл. 19 от Данъчно – осигурителния кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на Р. Х. С., [населено място], [улица], вх. В, ет. 2, ап. 3 против Ревизионен акт (РА) № Р-22002221003107-091-001 от 07.03.2022 г. издаден от Г. М. – началник на сектор при Териториална дирекция (ТД) на Национална агенция за приходите (НАП) – С., орган възложил ревизията и А. А. Н. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 857 от 03.06.2022 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) при Централно управление (ЦУ) на НАП – С..

С оспорения РА, на основание чл. 19, ал. 1 от ДОПК, е ангажирана отговорността на жалбоподателката за задължения на „ТАВИТЕ 8“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] – главница в размер на 1 631 894,16 лева и лихви 949 958,89 лева, формирани от:

- 120 321,29 лева - главница и 91 716,91 лева - лихви - задължения за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) за данъчен период 01.01.2014 г. – 31.12.2014 г.

- 389 221,47 лева – главница и 220 334,92 лева – лихви – задължения по чл. 42 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) за данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения за периода 01.12.2014 г. – 31.10.2017 г.

- 663 557,20 лева - главница и 376 839,43 лева - лихви - задължения за държавно обществено осигуряване (ДОО) за осигурители по Кодекса за социално осигуряване

(КСО) за периода 01.12.2014 г. – 31.10.2017 г.

- 163 697,30 лева – главница и 93 060,38 лева – лихви – задължения за универсален пенсионен фонд (УПФ) за осигурители по КСО за периода 01.12.2014 г. – 31.10.2017 г.

- 295 071,92 лева – главница и 168 007,26 лева – лихви – задължения за здравно осигуряване (ЗО) по Закона за здравното осигуряване (ЗЗО) за периода 01.12.2014 г. – 31.01.2017 г.

В жалбата са изложени съображения за незаконосъобразност и необоснованост. Сочат се допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които се твърди да са ограничили съществено възможностите на ревизираното лице при упражняване на правото на защита в ревизионното производство. В този аспект, се твърди липса на фактическа обоснованост, която е заменена единствено с предположения и най – вече липса на конкретизация на неправомерното поведение на жалбоподателя, което според органите по приходите съответства на хипотезите на чл. 19 от ДОПК и предполага пряката причинно следствена връзка с последващата невъзможност за събиране на задълженията на „ТАВИТЕ 8“ ЕООД. Изложени са твърдения и за липса на конкретизация на доказателствените източници, въз основа на които е прието, че с поведението си жалбоподателката е укрила факти и обстоятелства, които по закон е следвало да бъдат обявени, за да могат да бъдат събрани публичните задължения на дружеството. Поставен е акцент върху липсата на твърдения в Ревизионния доклад и в Ревизионния акт за извършени разпореждания с активи, включително обременяване, с които да е намалено имуществото, така че да предпостави последващата несъбираемост на публичните му задължения. Застъпено е становище за недопустимо изменение с мотивите на Решението на директора на Дирекция ОДОП на аргументите, с които е обосновано приложението на чл. 19 от ДОПК в оспорения РА. От съда се иска да отмени незаконосъобразно издадения Ревизионния акт.

В съдебното заседание процесуалният представител на жалбоподателката – адв. Р. Н. поддържа направеното искане в жалбата и аргументите, с които е обосновано. Претендира възстановяване на направените разноски. В представената писмена защита излага допълнителни съображения в подкрепа на искането в жалбата.

Процесуалният представител на ответната страна – директорът на Дирекция „ОДОП“ – С. – главен юрисконсулт Й. е на становище, че жалбата като неоснователна и недоказана следва да бъде отхвърлена. Счита за обосновани и законосъобразни мотивите, изложени в Ревизионния доклад и в оспорения РА, както и в потвърждаващото го Решение на директора на Дирекция „ОДОП“ – С., относно наличието на основанията по чл. 19 от ДОПК. По отношение на претенцията на жалбоподателката за разноски, счита, че съдът следва да приложи разпоредбата на чл. 161, ал. 3 от ДОПК, поради значителния обем на ангажираните доказателства в съдебното производство, които е могло и е следвало да бъдат представени в ревизионното производство, а и пред административния орган, в производството по чл. 152, ал. 1 и сл. от ДОПК. Претендира юрисконсултско възнаграждение в размер, съобразен с материалния интерес по делото и изискванията на Наредба № 1/2004 г. за минималните адвокатски възнаграждения. При условията на евентуалност прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение на процесуалния представител на жалбоподателката, в случай, че се представят доказателства за такива разходи.

Софийска градска прокуратура не е взела становище по жалбата и не участва със свой представител в съдебното производство, въпреки своевременното уведомяване за образуването му.

Настоящият съдебен състав на Административен съд – София – град, след като обсъди приложените към делото доказателства, с оглед направените възражения в жалбата и становището на страните в съдебното производство, съобразно правомощията си по чл. 160 от ДОПК, прие за установено от фактическа и правна страна:

С Решение № 715 от 05.05.2021 г. (л. 313 – л. 320, папка Приложение № 2) директорът на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С. е отменил РА № Р – 22220220000693-091-001 от 30.10.2020 г. (л. 331 – л. 349, папка Приложение № 2) издаден от Г. М. – орган, възложил ревизията и В. С. – ръководител на ревизията, в оспорената част ангажираната отговорност по чл. 19 от ДОПК на Р. Х. С., в качеството ѝ на управител на „ТАВИТЕ 8“ ЕООД за задължения на дружеството за корпоративен данък за 2014 г., за данък върху доходите от трудови правоотношения и приравнени към тях за периодите – 01.01.2014 г. – 31.10.2017 г., за вноски за ДОО за периодите от 01.12.2014 г. – 31.10.2017 г., за вноски за ЗО за периодите от 01.12.2014 г. – 31.10.2017 г. и за вноски за УПФ за периодите от 01.12.2014 г. – 31.10.2017 г. Административната преписка е върната на органа, издал заповедта за възлагане на ревизията, с указание в 30-дневен срок да бъде издадена нова заповед за ревизия за същите данъчни задължения и периоди, която да се възложи на друг ревизиращ екип, който да изпълни и указанията в мотивите на решението.

За да отмени РА, директорът на Дирекция „ОДОП“ е приел, че жалбоподателката не е представила в хода на ревизията изисканите счетоводни документи на „ТАВИТЕ 8“ ЕООД, но е приложила доказателства към жалбата по чл. 152, ал. 1 от ДОПК, представляващи част от тази документация – ведомости за заплати и аналитични оборотни ведомости на счетоводна сметка 421 „Персонал“, които са дали основание за извод, че „Р. С. има достъп до счетоводната документация на „ТАВИТЕ 8“ ЕООД и след като вече не е управител на дружеството.“(л. 315-гръб, папка Приложение № 2). В подкрепа на този извод е посочено и, че публикуваните Годишни финансови отчети (ГФО) на „ТАВИТЕ 8“ ЕООД за 2016 г. и 2017 г. са съставени от „ГЛОБАЛ ОДИТ“ ЕООД, което се управлява и представлява от 2008 г. от жалбоподателката Р. С.. Дадени са следните указания при извършване на новата ревизия :

1. да се изиска от жалбоподателката Р. С. информация за местонахождението на счетоводната документация на „ТАВИТЕ 8“ ЕООД,
2. да представи Протокол по чл. 14 от Закона за счетоводството (ЗСч) за изпълнение на задължението да предаде цялата намираща се при нея счетоводна и служебна документация,
3. да представи Протокол по чл. 14 от ЗСч за предаване на документите от лицето, на което е било възложено текущото счетоводно отчитане и изготвянето на финансовите отчети
4. да се установи изпълнени ли са задълженията за съхраняване на счетоводната документация и за оказване на съдействие на органите по приходите, извършващи ревизията, посредством предоставяне на изисканата информация, съгласно чл. 13 от ДОПК
5. да се приобщят и анализират Оборотните ведомости към 31.12.2013 г., 31.12.2014 г.,

31.12.2015 г., 31.12.2016 г. и 31.12.2017 г., представени при извършена проверка на факти и обстоятелства на „ТАВИТЕ 8“ ЕООД за периода 25.01.2013 г. – 30.09.2017 г. приключила с Протокол № П-22221717188684-073-001 от 22.01.2018 г. и да се посочи може ли въз основа на данните в тези документи да се изведат обуславящите отговорността на управителя на дружеството предпоставки по чл. 19 от ДОПК

6. да се издирят и приобщат като доказателства всички други документи, представени пред НАП и публикувани от „ТАВИТЕ 8“ ЕООД, които имат отношение към ангажиране на отговорността на управителя по чл. 19 от ДОПК

7. да се изяснят фактите и обстоятелствата относно намаляващите парични средства в брой - за какво са разходвани и съществуват ли доказателства за отклоняване на средства, с оглед прилагане на отговорността по чл. 19 от ДОПК

8. да се анализират отново вземанията на „ТАВИТЕ 8“ ЕООД в контекста и на констатациите от ревизията на „ТАВИТЕ 3“ ЕООД, че дружеството се е занимавало и с други дейности, а не само с търговия на хранителни стоки - факт, от значение за извода дали основни клиенти на дружеството са били само физически лица

9. да се изискат писмени обяснения от ревизираното лице Р. С. от какви вземания и от вземания на кои лица са формирани декларираните от „ТАВИТЕ 8“ ЕООД суми в размер на 2 566 000,00 лева за 2014 г. и в размер на 7 865 000,00 лева – за 2017 г., като се установи и съществуват ли и след управлението на жалбоподателката, в периода на извършване на новата ревизия, включително да се прецени приложението на разпоредбата на чл. 202, ал. 2 от ДОПК,

10. да се съобрази, че неплатежоспособността или свръхзадължението на търговец се обявява по реда на Търговския закон след откриване на производство по несъстоятелност, а образуваното търг. дело № 1886/2013 г. по подадена от Р. С. молба за откриване на производство по несъстоятелност на „ТАВИТЕ 8“ ЕООД вх. № 44615 от 15.04.2013 г. до СГС, е прекратено с Разпореждане от 22.07.2013 г. влязло в сила на 19.10.2013 г., поради което „не може да се приеме, че е налице неплатежоспособност на търговеца, обявена по реда на Търговския закон“, още повече, че тези факти касаят период, предхождащ ревизирания, респективно преди възникване на задълженията на дружеството, за които е ангажирана отговорността на управителя по чл. 19 от ДОПК

11. да се изиска актуална справка от дирекция „Събиране“ относно категоризирането на дълга на „ТАВИТЕ 8“ ЕООД и след преценка на тази информация да се отчете - налице ли са основания за ангажиране на отговорността на управителя по чл. 19 от ДОПК като се вземе предвид, че се касае до субсидиарна, а не до солидарна отговорност, която предпоставя установяване и събиране на задълженията от лицето, отговорно по чл. 19 от ДОПК само при невъзможност за събиране от имуществото на длъжника

12. в РД да се посочи изчерпателно изпълнението на указанията от отменителното решение на директора на Дирекция „ОДОП“ или причините за евентуалното неизпълнение, а в новия РА – да се обоснове точно, ясно и в логическа последователност налице ли са всички кумулативно предвидени предпоставки за ангажиране на отговорността по чл. 19, ал. 1 или по чл. 19, ал. 2 от ДОПК на управителя Р. С..

Заповедта за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22002221003107-020-001 е издадена на 31.05.2021 г. (л. 36 – л. 37 и л. 1 – л. 2, папка Приложение № 1), връчена е лично на жалбоподателката в деня на издаването 31.05.2021 г. (л. 37 и л. 2, папка Приложение № 1).

Заповедта е издадена от Г. И. М. – началник на сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С., оправомощен да изпълнява функции на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със заповеди на директора на ТД на НАП – С. № РД-01-828 от 10.05.2019 г. и № РД-01-128 от 18.02.2020 г. (л. 26 – л. 27 и л. 28 – л. 29).

В съответствие с указаното в отменителното Решение на директора на Дирекция „ОДОП“, ревизията е възложена на друг екип от органи по приходите от Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С. с ръководител главен инспектор по приходите А. А. Н. и И. Г. К. – старши инспектор по приходите. Предметът на ревизията е идентичен с предмета на предходно извършената от екипа, ръководен от главен инспектор по приходите В. И. С..

Със Заповеди за изменение на заповедта за възлагане на ревизия (ЗИЗВР), издадени от органа, възложил ревизията

№ Р-22002221003107-020-002 от 17.09.2021 г. (л. 58 - л. 59, папка Приложение № 1), връчена електронно на 26.09.2021 г. (л. 57, папка Приложение № 1),

№ Р-22002221003107-020-003 от 14.10.2021 г. (л. 30 – л. 31 и л. 61 – л. 62, папка Приложение № 1), връчена електронно в деня на издаването ѝ на 14.10.2021 г. (л. 32 и л. 60, папка Приложение № 1), срокът на ревизията е удължен до 17.11.2021 г.

Резултатите от повторно извършеното ревизионно производство са отразени в Ревизионен доклад № Р-22002221003107-092-001 от 12.01.2022 г. (л. 38 – л. 65; л. 353 - л. 380, папка Приложение № 2), създаден като електронен документ, подписан от членовете на ревизионния екип, връчен електронно на 14.01.2022 г. заедно с доказателствата и приложенията към него (л. 66; л. 381, папка Приложение № 1).

Искането за удължаване на срока за представяне на възражения срещу констатациите в РД (л. 53, папка Приложение № 1) е уважено с Уведомление № Р-22002221003107-РУС-001 от 18.01.2022 г. (л. 5, папка Приложение № 1) и е определен срок за подаване на възражения до 28.02.2022 г. Въпреки това в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е представено възражение.

Обжалваният Ревизионен акт № Р-22002221003107-091-001 е създаден на 07.03.2022 г. (л. 68 – л. 91 и л. 382 – л. 405, папка Приложение № 2) като електронен документ с електронните подписи на органа, възложил ревизията – началник сектор „Ревизии“ Г. М. и на ръководителя на ревизията – главен инспектор по приходите А. Н.. Връчен е електронно на 22.03.2022 г. (л. 92 и л. 406, папка Приложение № 2). Отговорността на жалбоподателката е ангажирана, на основание чл. 19, ал. 1 от ДОПК, в качеството ѝ на управител на „ТАВИТЕ 8“ ЕООД за задължения на дружеството по ЗКПО за периода 01.01.2014 г. – 31.12.2014 г. в размер на 120 321,29 лева и лихви в размер на 91 716,91 лева,

за данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения за периода 01.12.2014 г. – 31.10.2017 г. – в размер на 389 221,47 лева и лихви в размер на 220 334,20 лева

за ДОО за осигурители за периода 01.12.2014 г. – 31.10.2017 г. – в размер на 663 557,20 лева и лихви в размер на 376 839,43 лева

за УПФ за осигурители за периода 01.12.2014 г. – 31.10.2017 г. – в размер на 163 697,30 лева и лихви в размер на 93 060,37 лева

за ЗО за осигурители за периода 01.12.2014 г. – 31.10.2017 г. – в размер на 295 071,92 лева и лихви в размер на 168 007,26 лева.

Задълженията по ЗКПО са декларирани с Годишна данъчна декларация (ГДД) по чл.

92 от ЗКПО - № 2218И0027374 от 09.03.2015 г. и са в установения и при ревизията размер – 120 321,29 лева.

Задълженията за данък по чл. 42 от ЗДДФЛ на „ТАВИТЕ 8“ ЕООД са декларирани с Декларации обр. 6 ЗДДФЛ. Не са внесени в срока по чл. 65, ал. 11 от ЗДДФЛ за нито един от ревизираните периоди. Декларирани са – 9 639,73 3 лева за 2014 г., 117 954,87 лева – за 2015 г., 127 088,41 лева – за 2016 г. и 134 554,80 лева – за 2017 г.

Като осигурител, дружеството е плащало трудови възнаграждения на наети по трудови правоотношения 199 лица през ревизираните периоди. Дължимите осигурителни вноски също са определени въз основа на декларирани данни в Декларация Обр. 6, но не са внесени в пълен размер, като за 2014 г. този размер е 17 539,57 лева, за 2015 г. – 202 806,79 лева, за 2016 г. – 221 121,73 лева, а за 2017 г. – 222 081,95 лева.

В качеството си на осигурител на наети по трудови правоотношения лица, на основание чл. 157, ал. 6 от КСО, „ТАВИТЕ 8“ ЕООД е било задължено през ревизираните периоди 2014 г. – 2017 г. да внася и осигурителни вноски за допълнително задължително пенсионно осигуряване на служителите си. Такива не са внасяни, а размерът им, който е деклариран е 4 315, 84 лева за 2014 г., 50 216,53 лева – за 2015 г., 55 260,71 лева – за 2016 г. и 53 941,99 лева – за 2017 г.

Не са внасяни и декларирани вноски за здравно осигуряване, които съгласно разпоредбата на чл. 40, ал. 1, т. 1, б. „в“ от ЗЗО подлежат на внасяне заедно с осигурителните вноски за ДОО. За 2014 г. техният размер е 7 852,51 лева, за 2015 г. – 91 406,81 лева, за 2016 г. – 100 174,01 лева, а за 2017 г. – 95 632,32 лева.

В РД са описани подробно предприетите процесуални действия в изпълнение на указанията в отменителното Решение на директора на Дирекция „ОДОП“. Връчено е Искане за представяне на документи и писмени обяснения на задълженото лице Р. С. - № Р – 22002221003107-040-001 от 26.08.2021 г. (л. 27 – л. 29, папка Приложение № 1). Искане за представяне на документи, сведения и писмени обяснения № Р-22002221003107-041-001 от 26.08.2021 г. е връчено и на „ГЛОБАЛ ОДИТ“ ЕООД, което е извършвало счетоводните услуги на „ТАВИТЕ 8“ ЕООД през ревизираните периоди (л. 65 - л. 66, папка Приложение № 1).

Възложена е насрещна проверка на „ТАВИТЕ 8“ ЕООД, на основание чл. 45 от ДОПК, резултатите, от която са отразени в Протокол № П – 22221721129057-141-001 от 17.08.2021 г. (л. 67 – л. 68 папка Приложение № 1). В тази връзка е връчено и Искане за представяне на документи, сведения и писмени обяснения от задължено лице № П-22221721129057-040-001 от 19.07.2021 г. и на В. Х. Н., в качеството му на управител и представляващ „ТАВИТЕ 8“ ЕООД, след жалбоподателката Р. С. (л. 31 – л. 32, папка Приложение № 1).

По повод на тези искания ревизиращият екип е уведомен, че счетоводната документация на „ТАВИТЕ 8“ ЕООД се съхранява на адрес [населено място], [улица] ще бъде осигурена възможност за преглеждането ѝ на място (л. 50, папка Приложение № 1). Посещението в офис на „ГЛОБАЛ ОДИТ“ ЕООД и представените документи от счетоводната документация на „ТАВИТЕ 8“ ЕООД е документирано с Протокол № 1766431 от 13.10.2021 г. (л. 8 и л. 51, папка Приложение № 1). Представени са в оригинал първични счетоводни документи, счетоводни регистри, годишни финансови отчети. Към административната преписка са приложени като относими към предмета на ревизионното производство заверени копия на :

1. Споразумение за делегация от 30.09.2015 г., сключено между „ТАВИТЕ 3“ ЕООД,

като делегант, представлявано от жалбоподателката Р. С. и „АКАНТУС СИТИ“ ЕООД – делегат, представлявано също от жалбоподателката Р. С., като пълномощник (л. 25 – л. 26, папка Приложение № 1),

2. Уведомление от „ТАВИТЕ 3“ ЕООД до „ТАВИТЕ 8“ ЕООД от 30.09.2015 г. (л. 25-гръб, папка Приложение № 1),

3. Оборотна ведомост за 2014 г. на сметка 401 „Доставчици“ и сметка 411 „Клиенти“ (л. 23 – л. 24, папка Приложение № 1),

4. Оборотни ведомости – Разчети за 2015 г., 2016 г. и 2017 г. (л. 16 – л. 21-гръб, папка Приложение № 1),

5. Договори за управление на търговски обект от 01.02.2014 г., 01.02.2015 г. и анекс от 01.02.2016 г. сключени между „ТАВИТЕ 3“ ЕООД – възложител и „ТАВИТЕ 8“ ЕООД – изпълнител, с представляващ и двете дружества – Р. С. (л. 12 – л. 15, папка Приложение № 1),

6. Хронологична ведомост на сметка 498 „Други дебитори“, сметка 493 „Разчети със собственик“ за периода 01.01.2015 г. – 31.12.2017 г. и Оборотна ведомост – разчети от 01.01.2021 г. – 31.12.2021 г. /оборотната ведомост е към 30.09.2021 г./ - л. 9 - л. 12, папка Приложение № 1.

С Протоколи № Р-22002221003107-П.-001 от 22.12.2021 г. (л. 351 папка Приложение № 2) и № Р-22002221003107-П.-002 от 23.12.2021 г. са приобщени документите от ел. досиета на „ТАВИТЕ 8“ ЕООД и на Р. С..

Извършена е справка по Булстат в Регистъра на банковите сметки и сейфове на БНБ за периода 31.10.2016 г. – 19.07.2021 г., при която е констатирано, че „ТАВИТЕ 8“ ЕООД не е притежавало банкова и платежна сметка. Такива не са били декларирани и пред НАП (л. 7, папка Приложение № 1).

Относно събираемостта на декларираните и невнесени от „ТАВИТЕ 8“ ЕООД задължения е установено, че през 2019 г. в ТД на НАП – С., Дирекция „Събиране“ е образувано изпълнително производство №[ЕИК] за принудителното събиране. Считано от 02.11.2018 г. задълженията са категоризирани като „трудно събираеми“. Не е започнато принудително изпълнение поради липса на имущество на задълженото лице, а и на банкови сметки и наличности, към които да бъде насочено.

Основанията за ангажиране на отговорността на жалбоподателката за задълженията на „ТАВИТЕ 8“ ЕООД по чл. 19 от ДОПК са мотивирани със следните факти :

1. като управител и представляващ дружеството през ревизираните периоди – 01.01.2014 г. – 30.10.2017 г., вписан в Търговския регистър, Р. С. е задължено лице по чл. 14, т. 1 и т. 2 от ДОПК

2. не е оказала съдействие на органите по приходите и не е представила обяснения относно финансовото състояние на дружеството (стр. 19 РА – „по т. 1“ – л. 77),

3. знаела е за извършваната търговска и стопанска дейност от „ТАВИТЕ 8“ ЕООД, а като управител и представляващ на „ТАВИТЕ 3“ ЕООД и „ТАВИТЕ 6“ ЕООД е имала достъп до търговската информация на дружествата и отговаряйки за имущественото им състояние не е събрала вземанията на „ТАВИТЕ 8“ ЕООД, не е наредила плащания на публичните задължения задължения за данъци и за осигурителни вноски към бюджета, въпреки наличието на финансов ресурс към датите на падеж на задълженията, с оглед данните за осчетоводени по сметка 496 „сметка на собственика“ – захранвания в брой от собственика на капитала „АКАНТУС СИТИ“ ЕООД

4. укрила е факти и обстоятелства, като е уточнено, че за укриване се възприема и установено умишлено разминаване между декларирано/недекларирано и действително установено

5. наличие на причинно – следствена връзка между декларираните резултати в нормативно изискуемите декларации по ЗДДФЛ, КСО и ЗКПО и несъбираемостта на задълженията, която според органите по приходите е резултат единствено на бездействието на управителя Р. С. да събере декларираните вземания на дружеството от неговите клиенти, с което е затруднила и плащанията към бюджета. Изрично е отразено становището на ревизиращия екип, че *„...в случая е налице обективна невъзможност да се съберат задълженията за данъци в резултат на поведението на субекта“ (стр. 20 РА – л. 77-гръб),*

6. липса на притежавано движимо и недвижимо имущество от задълженото за данъци ЮЛ - „ТАВИТЕ 8“ ЕООД, както и на открити банкови сметки в страната, които да послужат като обезпечение - основание за категоричния извод за *„обективна несъбираемост на задълженията от имущество на ЮЛ, поради липса на такова, към което да се насочи изпълнението“.*

Констатациите от предходното ревизионно производство, отразени в оспорения Ревизионния акт са допълнени и с новоустановените факти при повторната ревизия от представената и анализирана счетоводна документация от „ГЛОБАЛ ОДИТ“ ЕООД, чийто представляващ е жалбоподателката С..

Посочено е, че в качеството си на управител и представляващ „ТАВИТЕ 8“ ЕООД през ревизираните периоди, Р. С. не е представила и при повторната ревизия писмени обяснения за финансовото състояние на дружеството, въпреки че такива са били изискани в изпълнение на указанията в отменителното решение на директора на Дирекция „ОДОП“.

Констатирано е издаване на значителен брой радходни касови ордери за плащания в брой на малки суми за възнаграждение на наети по трудови правоотношения лица за упражняваната дейност в ресторант – пицария У..

Установено е, че приходите от дейността на пицарията имат незначителен относителен дял в отчетаните годишни приходи на „ТАВИТЕ 8“ ЕООД. За 2014 г. при общ размер на приходите 2 907 735,44 лв., приходите от пицария, осчетоводени по сметка 701 „Приходи от продажба на продукция“ са едва 347 735,44 лева, като значителният дял е формиран от приходи от услуги, осчетоводен по сметка 703 – 2 560 000 лева.

Отразено е, че през 2014 г. ежесечно са издавани фактури на обща стойност 230 000,00 лева с основание – управление на търговски обект и получател „ТАВИТЕ 3“ ЕООД, като общият размер на вземанията от това дружество към 31.12.2014 г. е в размер на 2 530 000,00 лева – дебитно салдо по сметка 411 „Клиенти“.

Анализирани са приложените като доказателство Договори за управление на търговски обект от 01.02.2014 г., от 01.02.2015 г., Анекс № 1 към Договор за управление на търговски обект от 01.02.2015 г. и Договор за управление на търговски обект от 01.02.2016 г. сключени между „ТАВИТЕ 8“ ЕООД и „ТАВИТЕ 3“ ЕООД, представени като основание за издадените фактури за разходи за управление. Посочено е, че и трите договора са с предмет – „осигуряване, функциониране, обслужване, управление и контрол на цялостната дейност на 4 търговски обекта на територията на [населено място], обслужвани от възложителя („ТАВИТЕ 8“ ЕООД)“ при месечно възнаграждение, съгласно т. 12 от договора за 2014 г. – 230 000,00 лева, а

за следващите години – 250 000,00 лева, което се плаща до последното число на месеца, за който е извършена услугата.

Направен е извод, че по Договорите няма реално движение на парични средства, като е отчетено, че дружествата „ТАВИТЕ 8“ ЕООД и „ТАВИТЕ 3“ ЕООД са свързани лица, по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на ДОПК, и се управляват и представляват през ревизираните периоди от жалбоподателката Р. С..

По отношение на представеното Споразумение за делегация от 30.09.2015 г., сключено между „ТАВИТЕ 3“ ЕООД и собственика на капитала на „ТАВИТЕ 8“ ЕООД – „АКАНТУС СИТИ“ ЕООД, като делегат по споразумението, е посочено, че „ТАВИТЕ 3“ ЕООД се явява кредитор на „АКАНТУС СИТИ“ ЕООД по парични вземания, въз основа на 9 разходни касови ордера от 2015 г., а „ТАВИТЕ 8“ ЕООД е титуляр на вземане към „ТАВИТЕ 3“ ЕООД по 21 бр. фактури за 2014 г. и 2015 г. Със Споразумението „ТАВИТЕ 3“ ЕООД нарежда на „АКАНТУС СИТИ“ ЕООД да престира дължимата му сума от 4 390 000 лева на „ТАВИТЕ 8“ ЕООД като по този начин задължението на „АКАНТУС СИТИ“ ЕООД към „ТАВИТЕ 3“ ЕООД се погасява.

Органите по приходите са поставили акцент на факта, че Споразумението е подписано от жалбоподателката като представляваща и двете страни. Посочено е, че постигнатата договореност е отразена счетоводно по сметка 411 по партидата на клиент „ТАВИТЕ 3“ ЕООД за 2015 г. при отразено вземане към 31.12.2014 г. в размер на 750 000 лева.

През 2015 г., 2016 г. и 2017 г. е установено, че „ТАВИТЕ 8“ ЕООД не е декларирало приходи от дейността в търговските обекти – пицарии, а само услуги.

На анализ са подложени и резултатите от извършена ревизия на „ТАВИТЕ 3“ ЕООД за данъчен период 2016 г., приключила с РА № Р-22002219005371-092-001 от 22.07.2020 г. – констатираното значително разминаване между реално направените разходи от „ТАВИТЕ 3“ ЕООД и отчетоводените по сметка 602 „Разходи за външни услуги“, дължаща се на непредставяне на документи, доказващи отчетоводените разходи по Договора за управление – графици за работно време и изпълнение на трудовите задължения от наетия персонал, документи за полаган извънреден труд, поименни трудови договори с наетите лица, документи, удостоверяващи изплащани допълнителни възнаграждения – бонуси или допълнително материално стимулиране, документи, удостоверяващи работното време на търговските обекти, документи, доказващи квалификацията на наетите лица, включително и изискванията на нормативната уредба на здравно санитарните органи, документи удостоверяващи сключени трудови и здравни застраховки за наетия персонал. Въз основа на тези констатации, на основание чл. 26, т. 11 от ЗКПО, не са били признати за данъчни цели и е преобразуван счетоводният финансов резултат на „ТАВИТЕ 3“ ЕООД с разходите, които са оценени като „скрито разпределение на печалба“ по смисъла на § 1, т. 5 от ДР на ЗКПО.

Въз основа на представени месечни ведомости за заплати и начислени осигурителни и здравни осигуровки от „ТАВИТЕ 3“ ЕООД е установено, че *„начисленото и изплатено възнаграждение на персонала и начислените осигурителни и здравни вноски за сметка на работодателя за 2016 г. е в размер на 1 409 325,49 лева, а в издадените фактури възнаграждението е в размер на 3 065 000,00 лева. Тези констатации са дали основание да се приеме, че „...има фиктивно фактуриране в пъти повече от реално изплатените трудови възнаграждения, ведно с удържаните*

задължителни осигурителни вноски“ (стр. 17 РА – л.76).

Въз основа данните и от приобщените с Протокол № Р-22002221003107-П.-002 от 23.12.2021 г. оборотни ведомости, в констативната част на оспорения РА е прието, че „ТАВИТЕ 8“ ЕООД е фиктивно е фактурило услуги към свързаното лице „ТАВИТЕ 3“ ЕООД, посредством които е декларирано големи по размер приходи, които не са били заплащани през годините. В този смисъл са проследени стойностите на салдото по сметка 411 „Клиенти“ за клиент „ТАВИТЕ 3“ ЕООД, които нарастват от 750 000,00 лева към 31.12.2015 г. до 2 352 000 лева към 30.09.2017 г., а именно

към 31.12.2013 г. – 0,00 лева

към 31.12.2014 г. – 2 530 000,00 лева

към 31.12.2015 г. – 750 000,00 лева

към 31.12.2016 г. – 3 815 000,00 лева

към 31.12.2017 г. – 2 352 000,00 лева.

Посочени са и дебитните обороти по години, въз основа на издадените фактури от „ТАВИТЕ 8“ ЕООД към „ТАВИТЕ 3“ ЕООД.

По отношение на плащанията от „ТАВИТЕ 3“ ЕООД е отразено, че в счетоводството на „ТАВИТЕ 8“ ЕООД е открита сметка на собственика – 493, по която са осчетоводени сумите по Споразумението за делегация.

Изрично е отразено, че на ревизиращия екип не са представени документи за основанието, на което е възникнало задължението на „АКАНТУС СИТИ“ ЕООД към „ТАВИТЕ 3“ ЕООД, като такива документи не са били представени и при извършената ревизия на „ТАВИТЕ 3“ ЕООД.

Посочено е, че за осчетоводените суми по сметка „Каса“ не са представени първични счетоводни документи и обяснения – от къде, как и от кого е извършено подобно внасяне на пари в брой.

На ревизиращия екип, извършил повторната ревизия е представена Хронология на сметка 493 „Разчети със собственик“ за периода 01.01.2015 г. – 31.12.2017 г., в която е установено, че са отразени като осчетоводени по сметка 501 Каса – внесени в брой с основание „захранване“ от „АКАНТУС СИТИ“ ЕООД суми в размер между 50 000 лева и 100 000 лева, които по години са с общ размер от 950 000, 00 лева – за 2015 г., 1 150 000, 00 лева – за 2016 г. и 1 050 000,00 лева – за 2017 г.

Общо постъпилите суми в брой, отчетени в годишните оборотни ведомости по сметка 501 Каса са в размер на

366 881,05 лева – за 2014 г.;

954 246,32 лева – за 2015 г.,

1 163 153,61 лева – за 2016 г.,

1 210 416,04 лева за периода 01.01.2017 г. – 30.09.2017 г.

Съпоставени са данните от Оборотните ведомости относно задълженията към персонала, задълженията към доставчиците и наличностите на парични средства в края на всяка календарна година (стр. 18 РА – л. 76-гръб), въз основа на които е направен извод, че въпреки намаляващите наличности на Каса

от 1 116 429,72 лева към 31.12.2013 г. до 39 894,03 лева към 31.12.2016 г. единствено през 2016 г. свободният финансов ресурс е бил по-малък от размера на задълженията към персонала и доставчиците, което е позволявало на дружеството „ТАВИТЕ 8“ ЕООД да плаща както задълженията си към персонала и доставчиците, така и да покрива, макар и не изцяло и данъчните и осигурителните задължения.

Ревизиращият екип е посочил, че в представената Оборотна ведомост – разчети към

13.10.2021 г. салдото по сметка 411 „Клиенти“ е в размер на 2 557 542,89 лева и е формирано от издадени фактури

през 2017 г. на обща стойност 1 698 000,00 лева към клиент „ТАВИТЕ 3“ ЕООД, през 2018 г. и 2019 г. на обща стойност 410 000,00 лева към клиент „ТАВИТЕ 5“ ЕООД

през 2018 г. на обща стойност 449 542,89 лева към клиент „ТАВИТЕ 6“ ЕООД.

Направен е извод, че *„са събрани безспорни доказателства, от които може да се заключи, че поведението на Р. Х. С. – управител е единствената причина за невъзможността да бъдат събрани установените задължения.“* (стр. 19 РА – л. 77 и л.).

Посочено е, че жалбоподателката в качеството си на управител на „ТАВИТЕ 8“ ЕООД е имала възможност и не е направила необходимите плащания към бюджета на декларираните задължения за данъци и осигурителни вноски, въпреки че осчетоводяваните движения на големи по размер парични суми в брой са били достатъчни за покриване на задълженията на дружеството към бюджета, включително и за плащане на задълженията към персонала, въпреки че не е предприела действия за събиране на сумите по вземания от „ТАВИТЕ 3“ ЕООД и насочването им към плащане на публичните задължения към бюджета. Направен е и извод, че ревизираното лице не е изпълнявало задълженията си по управление на дружеството с грижата на добър търговец, което е довело до възникване на задължения към бюджета.

С Решение № 857 от 03.06.2022 г. (л. 14 – л. 24) директорът на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С. се е произнесъл по депозираната по реда на чл. 152, ал. 1 от ДОПК жалба от Р. Х. С. (л. 407 – л. 410, папка Приложение № 2), заведена с вх. № 94-Р-143 от 30.03.2022 г. по регистъра на ТД на НАП – С. и вх. № 23-22-523 от 05.04.2022 г. по регистъра на дирекция „ОДОП“ против издадения Ревизионен акт. Констатациите и изводите в оспорения РА са възприети от горестоящия административен орган, като е посочено, че *„...освен приетото от ревизиращите „укриване“ /като състав на ал. 1 на чл. 19 от ДОПК/ е изпълнен и фактическият състав на ал. 2 на чл. 19 от ДОПК“*. Изложени са подробни аргументи, с които е прието наличие на предпоставките за приложение и на двете хипотези на чл. 19 от ДОПК. Ревизионният акт е потвърден изцяло. Решението е връчено електронно на 06.06.2022 г. (л. 25 и л. ... папка Приложение №).

В съдебното производство като писмени доказателства са приобщени представени от жалбоподателката на експерта, изготвил Съдебно счетоводна експертиза, счетоводни документи, както и от процесуалния представител на ответника – копие на влязъл в сила РА № Р-22002219005371-091-001 от 22.07.2020 г., потвърден с Решение № 1762/23.11.2020 г. на директора на дирекция „ОДОП“ – С. и приложения Ревизионен доклад от ревизионното производство на „ТАВИТЕ 3“ ЕООД за данъчен период 01.01.2016 г. – 31.12.2016 г. относно задължения за корпоративен данък.

В приетото и неоспорено от страните заключение на Съдебно счетоводната експертиза, е посочено, че декларираните факти в подадените от Р. С. задължителни данъчни декларации по чл. 92 от ЗКПО и декларации Обр. 1 и Обр. 6 на „ТАВИТЕ 8“ ЕООД за данъчни периоди 01.01.2014 г. – 31.10.2017 г. съответстват на данните от данъчните, търговските и счетоводните документи на дружеството. Не е установена информация, която е следвало да бъде обявена пред НАП и не е била обявена. Не са установени и недекларирани данни. При проверка на счетоводните регистри не е

установено Р. С. да е получавала средства от „ТАВИТЕ 8“ ЕООД, както и да е извършила разпореждане с имущество на дружеството през ревизираните периоди. Не са установени данни за извършени продажби на дълготрайни материални активи. Съдът кредитира заключението на Съдебно счетоводната експертиза като обстойно и съответно на приложените към делото доказателства, изготвено професионално и задълбочено.

Описаните релевантни за правния спор факти, които не са спорни за страните дават основание за следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима. Подадена е в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК (*Решението е връчено на 06.06.2022 г., а жалбата е заведена на 17.06.2022 г. с вх. № 53-04-514*), от процесуално легитимирано лице – адресат на оспорения Ревизионен акт, с правен интерес от оспорването, при наличие на предвидената абсолютна процесуална предпоставка за допустимост – приключило административно производство пред по-горестоящия орган.

Съдебният контрол за законосъобразност и обосновааност на Ревизионния акт е лимитиран в хипотезата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК и включва преценка относно компетентността на органа, спазването на изискванията за форма и съдържание, както и на процесуалните и материално правните разпоредби по издаването му.

Ревизията е възложена, в срока по чл. 109 от ДОПК, от компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК – началник на сектор в ТД на НАП – С. с делегирани правомощия от директора на ТД на НАП – С. със Заповед № РД-01-128 от 18.02.2020 г. и № РД-01-818 от 10.05.2019 г. Извършена е от органи по приходите със съответната териториална компетентност, съгласно чл. 8, ал. 1, т. 1 от ДОПК. Оспореният РА е издаден в съответствие с изискванията на чл. 7, ал. 1 във вр. чл. 119, ал. 2 от ДОПК от органа, възложил ревизията и от ръководителя на ревизиращия екип.

Преобладаващата част от актовете в ревизионното са създадени като електронни документи с положени квалифицирани електронни подписи (КЕП) на органите по приходите, които са ги създали. Електронният документ, съгласно чл. 3 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги (ЗЕДЕУУ) и чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, е приравнен на създаден в писмена форма документ, ако съдържа електронно изявление. Авторството на електронното изявление, съгласно чл. 13 от ЗЕДЕУУ, се установява от електронния подпис, който представлява информация в електронна форма, добавена или логически свързана с изявлението. Електронният подпис и КЕП, по смисъла на чл. 16 от ЗЕДЕУУ, са приравнени по значение на саморъчен подпис върху документ, създаден в писмена форма.

В този смисъл, създадените като електронни документи ЗВР, ЗИЗВР, РД, РА с положени КЕП на органите по приходите, които са ги издали, отговарят на изискванията за форма по чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК, съгласно фикцията по чл. 3, ал. 2 от ЗЕДЕУУ. Изпратени са като електронни съобщения и са връчени, по реда на чл. 30, ал. 6 от ДОПК, на посочен електронен адрес от ревизираното лице.

В съответствие с приложимата, съгласно § 2 от ДР на ДОПК, разпоредба на чл. 184, ал. 1 от ГПК, електронните документи са възпроизведени като преписи на документ в писмена форма на хартиен носител, заверени са от служител на ТД на НАП – С. и са приложени към административната преписка, изпратена с жалбата. Валидността на

квалифицираните електронни подписи на органите по приходите е удостоверена от представените към преписката удостоверения (л. 94 – л. 108).

Ревизионният акт отговаря на изискванията на чл. 120, ал. 3 и ал. 1 от ДОПК, а и на указанията, дадени с отменителното решение на директора на Дирекция „ОДОП“ № 715 от 05.05.2021 г. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които представляват основание за отмяна на оспорения РА. Неоснователни са възраженията в жалбата за недопустимо допълване на мотивите, с които е обосновано антажирането на отговорността по чл. 19, ал. 1 от ДОПК, с аргументите в Решението на директора на Дирекция „ОДОП“ относно наличието и на предпоставките и по чл. 19, ал. 2 от ДОПК. Разпоредбата на чл. 155, ал. 2 от ДОПК предоставя правомощия на по - горестоящия административен орган да изменя, да отменя изцяло или частично оспорения РА, включително и да събира нови доказателства, които е задължен да представи с решението си на ревизираното лице. В настоящия казус, в мотивите на решението са изложени и аргументи относно приложимата хипотеза на чл. 19, ал. 2 от ДОПК, но въз основа на установените и приети в РА фактически констатации от събраните доказателства в ревизионното производство.

В РА е прието, че жалбоподателката Р. С. като местно физическо лице е данъчно задължена за доходи от източници в България и от чужбина, съгласно чл. 1 вр. чл. 8, ал. 1 от ЗДДФЛ. Установени са търговските дружества, в които е участвала като член на управителни и/или контролни органи през ревизираните периоди (стр. 2 от РА - л. 69), сред които са :

„Глобал Одит“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] – управител от 21.03.2008 г.

„Тавите 3“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] – управител в периода 25.01.2013 г. – 15.12.2017 г.

„Тавите 6“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] – управител в периода 21.10.2016 г. – 15.12.2017 г.

„Тавите 8“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] – управител в периода 25.01.2013 г. – 15.12.2017 г.

Установено е, че Р. С. е упражнявала и дейност по трудови правоотношения:

основен трудов договор на длъжност „Вътрешен одитор“ в „Малавика 8“ ЕООД в периода 08.12.2012 г. – 01.04.2017 г. и втори допълнителен трудов договор на 4 часа на длъжност „правен сътрудник“ в Адвокатско дружество „М. и Н.“ в периода 11.09.2009 г. – 01.04.2017 г. Осигурявана е като физическо лице по трудово правоотношение с „Малавика 8“ ЕООД за периода 01.01.2013 г. – 31.12.2017 г. на максимален осигурителен доход. Посочено е и че работодателят „Малавика 8“ ЕООД в този период е осъществявал търговска дейност в 4 обекта – пицарии „Кривото“ на територията на [населено място].

Към доказателствата в това ревизионно производство е приобщен Протокол № П-22220218202414-073-001 от 24.01.2020 г. от извършена предходна проверка на факти и обстоятелства на жалбоподателката Р. С..

По отношение на търговското дружество, за чийто задължения е прието, че следва да бъде ангажирана отговорността ѝ – „ТАВИТЕ 8“ ЕООД, в РА е отразено, че е регистрирано на 17.01.2013 г. с решение по фирмено дело 1886/2013 г. по описа на СГС, с капитал от 10 лева, като дъщерно дружество на „МОРЕТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], което е едноличен собственик на капитала на „Акантус Сити“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].

С Решение на едноличния собственик на капитала от 17.01.2013 г. жалбоподателката Р. С. е назначена за управител и е вписана по партидата на дружеството в Търговския регистър. Промяна в управлението на дружеството е вписана в Търговския регистър на 04.12.2017 г. – Решение на собственика на капитала за освобождаване от длъжност

на управителя Р. С. и назначаване за управител на В. Н., както и вписване на нов У. акт, в който са отразени новонастъпилите промени в управлението.

„ТАВИТЕ 8“ ЕООД е регистрирано по реда на ДОПК в ТД на НАП – С., офис „О. купел“ на 25.01.2013 г., а по ЗДДС – на 02.11.2017 г. – задължителна регистрация на основание чл. 96, ал.1 от ЗДДС. Дружеството е дерегистрирано, на основание чл. 176 от ЗДДС, на 26.11.2019 г. по инициатива на орган по приходите.

„ТАВИТЕ 8“ ЕООД е с обявена търговска дейност пред НАП – дейности на ресторанти и заведения за бързо хранене с относителен дял 100 %, осъществявана в пет обекта за готова храна – пицарии У. на територията на [населено място]. Регистрирани са ЕКАФП във всеки от обектите, включително и с дистанционна връзка с НАП.

На 01.02.2014 г. два от обектите на „ТАВИТЕ 8“ ЕООД са регистрирани като обекти на „ТАВИТЕ 3“ ЕООД, а от 02.02.2014 г. са дерегистрирани въведените в експлоатация ЕКАФП и в останалите 3 търговски обекта на „ТАВИТЕ 8“ ЕООД (*стр. 5 РА – таблица - л. 70*). В приложена справка за подадени уведомления по чл. 62, ал. 5 от КТ за периода 01.01.2014 г. – 31.10.2017 г. са отразени 199 трудови договора със служители на длъжност „технически сътрудник“, „барман“, „сервитьор“, „готвач“, „помощник-готвач“, „салонен управител“, „мияч съдове ръчно“, „хигиенист“. Към момента на извършване на повторната ревизия е установено, че всички договори са прекратени.

Всички служители са били назначени по основен трудов договор. 7 от служителите за времето през което са били назначени по трудов договор в „ТАВИТЕ 8“ ЕООД са били назначени и на допълнителен трудов договор, на основание чл. 111 от КТ, в „ТАВИТЕ 3“ ЕООД за изпълнение на същия вид дейност (*л. 403-гръб – стр. 6 от РА*).

За дейността на дружеството са подавани ГДД по чл. 92 от ЗКПО като въз основа на декларираните резултати в периода 2013 г. – 2017 г. дружеството е отчитало годишни финансови резултати – печалба.

Декларациите за периодите 2013 г. – 2016 г. са подавани от жалбоподателката Р. С. като представляващ „ТАВИТЕ 8“ ЕООД.

В РА е посочено, че Годишните финансови отчети, отразяващи имущественото състояние на „ТАВИТЕ 8“ ЕООД за периода 2014 г. – 2015 г. са съставени от Р. С. като ръководител и лице за контакт, и от И. И. за периода 2016 г. – 2017 г. като съставител. Всички са обявени в Агенцията по вписвания. Единствено за 2013 г. не е публикуван годишен финансов отчет.

Дружеството е подавало и справки по чл. 73 от ЗДДФЛ за 2013 г. и 2014 г. за изплатени суми от фирми за авторски и лицензионни възнаграждения и други извън трудови правоотношения на физически лица.

По материалната законосъобразност на Ревизионния акт

Нормата на чл. 19 от ДОПК урежда два отделни състава на отговорност, приложими при различни прояви на неправомерно и недобросъвестно поведение на трето лице, които предпоставят невъзможност, установени и изискуеми публични задължения да бъдат събрани. Касае се до особени случаи на лична имуществена, субсидиарна отговорност на лица, управляващи задължени за данъци или за задължителни осигурителни вноски субекти – задължени лица по чл. 14, т. 1 и т. 2 от ДОПК. Фактическият състав на отговорността по чл. 19, ал. 1 от ДОПК включва укриване на факти или обстоятелства, свързани със събирането на публични задължения на

юридическо лице, а не с установяването на задълженията и включва кумулативното наличие на следните елементи:

– особено качество на субекта на отговорността – орган на управление или управител на задължено лице по чл. 14, т. 1 и т. 2 от ДОПК към момента на установяване на публичните задължения

- наличие на задължение на лице по чл. 14, т. 1 или т. 2 от ДОПК

- неправомерно поведение – действие или бездействие, което води до укриване на факти и обстоятелства, които по закон е следвало да бъдат обявени пред органа по приходите или публичния изпълнител

- невъзможност за събиране на публичните задължения - причинно – следствена връзка между поведението на субекта и невъзможността за събиране на задълженията за данъци или осигурителни вноски.

Тежестта за установяване на елементите от фактическия състав е на органа по приходите, съгласно изискванията на чл. 170, ал. 1 от АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК. Съдебната практика е категорична и константна, че за да бъде ангажирана отговорността по чл. 19 от ДОПК е необходимо да се установи виновно поведение, което да се намира в пряка причинно следствена връзка с последвалата невъзможност да се съберат установени по размер и изискуеми публични вземания.

В настоящия казус безспорно е установено наличието на първите две предпоставки – особеното качество на субекта – жалбоподателката Р. С. е била управител и представляващ „ТАВИТЕ 8“ ЕООД през ревизираните периоди 01.01.2014 г. – 30.09.2017 г. Не са спорни и установените по декларация задължения по ЗКПО, ЗДДФЛ и КСО за съответните данъчни периоди. Страните не спорят и относно техния размер.

Установено е и че към момента на провеждане на ревизионното производство не са предприети действия по принудително събиране и обезпечаване на публичните задължения на „ТАВИТЕ 8“ ЕООД за ревизираните периоди, поради липса на имущество, което подлежи на секвестриране. Установено е и, че вземанията са категоризирани през 2018 г. като „трудно събираеми“.

Не е спорно, че декларациите, подавани от името на задълженото лице „ТАВИТЕ 8“ ЕООД са представяни от жалбоподателката, в качеството ѝ на управител и представляващ дружеството до края на ревизирания период.

Останалата информация, на която са се позовали органите по приходите, за да направят извод за наличие на умишлено укриване на факти и обстоятелства – недекларирани банкови и разплащателни сметки пред НАП, липсата на придобито имущество – недвижимо, а и на дълготрайни материални активи от задълженото дружество „ТАВИТЕ 8“ ЕООД, са част от публично достъпна информация, която своевременно е заявявана от представляващия дружеството.

Констатираните несъответствия в част от представената счетоводна информация не са дали основание на органите по приходите за корекция на декларирания размер на публичните задължения по ЗКПО, както и на декларирания размер на задължителните осигурителни и здравни вноски начислени върху изплатените възнаграждения на наетите по трудово правоотношение служители на „ТАВИТЕ 8“ ЕООД. В този смисъл, тези несъответствия не могат да обосноват визираното в хипотезата на чл. 19, ал. 1 от ДОПК „укриване на факти и обстоятелства“. Твърдяното от органите по приходите бездействие на управителя по отношение събирането на вземанията от „ТАВИТЕ 3“ ЕООД също не може да бъде възприето като отговарящо на

материалното основание по чл. 19, ал. 1 от ДОПК – укриване на факти или обстоятелства, доколкото не е спорен фактът, че за всички ревизирани периоди дружеството е отчитало финансов резултат – печалба и е разполагало с достатъчно налични средства на каса както за погасяване на задълженията към доставчици и служители, така и на установените публични задължения. Тези данни са били публично оповестени в публикуваните ГФО, а и в подаваните декларации по чл. 92 от ЗКПО.

Твърдяната фиктивност на услугите предоставени на свързаното дружество „ТАВИТЕ 3“ ЕООД е обоснована единствено с резултатите от проведеното ревизионно производство на „ТАВИТЕ 3“ ЕООД за данъчен период 01.01. – 31.12.2016 г. с предмет задължения по ЗКПО, въпреки че по отношение на този факт не са ангажирани доказателства. Обсъжданите констатации и изводи в мотивите на оспорения РА на друг ревизиращ орган в друго производство, не могат да бъдат противопоставени на възраженията на ревизираното лице в производството по реализиране на отговорност по чл. 19 от ДОПК, без да са подкрепени със съответните доказателства.

В този смисъл, основателни са и възраженията в жалбата за недопустимо допълване на мотивите на Решението на директора на Дирекция „ОДОП“, с които е обосновано наличие и на предпоставките по чл. 19, ал. 2 от ДОПК, при липса на приобщени по надлежен ред като доказателства, на документите, въз основа на които са допълнени фактическите констатации, приети за установени в ревизионното производство. Разпоредбата на чл. 155, ал. 2 от ДОПК предоставя правомощия на по - горестоящия административен орган да изменя, да отменя изцяло или частично оспорения РА, включително и да събира нови доказателства, но той е задължен да ги представи с решението си на ревизираното лице, за да му предостави възможност да упражни ефективно правото си на защита. В настоящия казус, в мотивите на решението са изложени подробни аргументи относно приложимата хипотеза на чл. 19, ал. 2 от ДОПК, въз основа на анализ на събрани доказателства в проведено ревизионно производство на свързаното дружество „ТАВИТЕ 3“ ЕООД, които не са приобщени като доказателства нито в ревизионното производство, нито са приложени към решението. Едва в съдебното производство от процесуалния представител на директора на Дирекция „ОДОП“ бяха представени и приети като доказателства Ревизионния доклад, съдържащ констатациите от проведената ревизия на „ТАВИТЕ 3“ ЕООД, Ревизионния акт и Решението на директора на Дирекция „ОДОП“ – С., с което е потвърден и е влязъл в сила, но не и доказателствата събрани в това производство.

По изложените съображения, съдът счете за основателни възраженията в жалбата за липса на фактическа обоснованост на твърдените от органите по приходите укрити факти и обстоятелства и извършени плащания от имуществото на задълженото лице „ТАВИТЕ 8“ ЕООД и отклоняване на средства към собственика на капитала, от значение за последвалата невъзможност за събиране на установените и изискуеми публични задължения. Липсата на един от елементите от фактическия състав на отговорността по чл. 19, ал. 1 от ДОПК е достатъчна, за да обоснове незаконосъобразност на оспорения РА.

Според настоящия съдебен състав, не са събрани и доказателства, които установяват релевантната връзка между поведението на управителя и последвалата невъзможност за събиране на публичните вземания на дружеството. Дори и да се приеме, че

констатираните несъответствия в отразяванията в счетоводните документи на дружеството, посочени в РА могат да бъдат възприети като факти и обстоятелства, които са били укрити, липсват доказателства относно връзката между това укриване и възможностите за събиране на декларираните публични задължения. В този смисъл е и трайната практика на ВАС – Решение 8311/20.06.2018 г. по адм. дело 14694/2017 г. ; Решение № 5803/17.04.2019 г. по адм. д. 1285/2019 г., Решение № 515 от 21.01.2022 г. по адм. д. 10053/2021 г., Решение 1775/15.02.2024 г. по адм. д. 5800/2023 г.

В заключението на Съдебно счетоводната експертиза е отразено, че за всички ревизирани периоди жалбоподателката Р. С. лично не е получавала средства от задълженото дружество „ТАВИТЕ 8“ ЕООД, а и не е извършвала действия на разпореждане с имущество на дружеството му. В този смисъл, изводът в Решението на директора на Дирекция „ОДОП“ относно наличието на предпоставките по чл. 19, ал. 2 от ДОПК, при липса на представени доказателства, въз основа на които са приети новите фактически обстоятелства, не може да послужи като основание за некредитиране на експертното заключение.

За дружество, което не е разполага с дълготрайни материални активи трудно може да бъде обоснована тезата, че не е изпълнило декларираните и установени данъчни задължения и задължения за осигурителни вноски единствено поради укрити от управителя факти и обстоятелства при подаване на декларации. Декларацията е изпълнително основание, по чл. 209, ал. 2, т. 2 от ДОПК, поради което неизпълнението на задължението за деклариране или подаването на некоректни данни може да е основание затрудняващо установяването на задълженията, но не и събирането им.

В практиката на ВАС непротиворечиво се приема, че съставът на чл. 19 от ДОПК изисква уникалност на каузалната връзка между поведението на субекта на отговорността и несъбирането на данъчните задължения на дружеството. В настоящия казус не е доказано укриване на факти и обстоятелства в подадените от името на дружеството декларации, като не са установени от приложените доказателства в ревизионното производство действия на разпореждане с имущество на дружеството, което да е довело до възпрепятстване събираемостта на задълженията.

По изложените съображения, настоящият съдебен състав счете жалбата за основателна, а оспорения РА за незаконосъобразен, поради което следва да бъде отменен.

Предвид изхода на делото и направеното искане от жалбоподателя за присъждане на направените разноски, съдът счита, че същото като основателно следва да бъде уважено. Неоснователно е становището на процесуалния представител на ответника, че в конкретния казус следва да бъде приложена разпоредбата на чл. 161, ал. 3 от ДОПК. Представените в хода на съдебното производство доказателства, използвани от експерта при изготвяне на Съдебно счетоводната експертиза не са нови, а представляват част от счетоводната документация на „ТАВИТЕ 8“ ЕООД, която е била предоставена на органите по приходите при провеждане на повторната ревизия в офис на „ГЛОБАЛ ОДИТ“ ЕООД. На жалбоподателката следва да бъдат възстановени направените разноски по делото, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК в размер на 1 050 лева, за които са представени доказателства - 50,00 лева държавна такса и 1000 лева - възнаграждение на експерта, изготвил заключението.

Мотивиран от изложеното, Административен съд – София град, Първо отделение, 26 състав

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалба на Р. Х. С., [населено място], [улица], вх. В, ет. 2, ап. 3 Ревизионен акт № Р-22002221003107-091-001 от 07.03.2022 г. издаден от органи по приходите при ТД на НАП – С. - Г. М. – орган възложил ревизията и А. А. Н. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 857 от 03.06.2022 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП – С., с който на основание чл. 19 от ДОПК е ангажирана отговорността ѝ за задължения на „ТАВИТЕ 8“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] – главница в размер на 1 631 894,16 лева и лихви 949 958,89 лева.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, да заплати на Р. Х. С., [населено място], [улица], вх. В, ет. 2, ап. 3 сумата от 1 050 (*хиляда петдесет*) лева – направени по делото разноски.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението на страните за постановяването му.

СЪДИЯ: