

РЕШЕНИЕ

№ 6069

гр. София, 17.10.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 45 състав, в публично заседание на 12.09.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгени Стоянов

при участието на секретаря Теменужка Стоименова и при участието на прокурора Тони Петрова, като разгледа дело номер **2694** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК), вр. чл. 226 от АПК.

Образувано е по жалба с вх. № 20574 от 02.07.2019 г. по описа на Административен съд София – град и вх. № 53 – 04 – 634 от 05.06.2019 г. по описа на Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ при ЦУ на НАП - С., подадена от А. Н. А., ЕГН [ЕГН], с адрес за кореспонденция [населено място], [улица], с ЕТ „Аксис – Андон Атанасов“, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция [населено място], [улица], ет.1, ап. 3 срещу Ревизионен акт (РА) № Р – 2222 – 10180 - 03500 – 091 – 001 от 05.02.2019 г., издаден от Ф. С. Й., на длъжност началник сектор, възложил ревизията и Г. А. П. на длъжност главен инспектор – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 850 от 20.05.2019 г. на директора на Д”ОДОП” – С. при ЦУ на НАП.

С жалбата се иска съдът да отмени РА като незаконосъобразен, противоречащ с нормата на чл. 19 от ДОПК. Излагат се подробни съображения по съществуването на спора. В хода на съдебното производство жалбоподателят редовно призован, се представлява от адв. И. Н., която поддържа жалбата, моли да се уважи и депозират писмено становище.

Ответникът – директорът на Д”ОДОП” - С. при ЦУ на НАП, редовно призован, се представлява от юрисконсулт П., която оспорва жалбата, претендира юрисконсултско възнаграждение и депозира подробно писмено становище.

Представителят на Софийска градска прокуратура изразява становище за

неоснователност на жалбата.

Административен съд София – град, Първо отделение, 45 - ти състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Ревизията е образувана със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р – 2222 – 10180 – 03500 – 020 – 001 от 15.06.2019 г., издадена от В. В. В., на длъжност началник сектор, в качеството си на заместник на Ф. С. Й., на длъжност началник сектор, на дата 15.06.2019 г. С тази заповед на основание чл. 112 и чл. 113 от ДОПК е възложено извършването на ревизия на А. Н. А., с регистрация като ЕТ „Аксис – Андон Атанасов” и за установяване на отговорността му за задължения на Сдружение „Спортен клуб Пулс – С.”: отговорност за Корпоративен данък за периода от 01.01.2012 г. до 31.12.2016 г. и отговорност за Данък върху добавената стойност за периода от 29.12.2015 г. до 30.09.2017 г. Определени да извършат ревизията са лицата: Г. А. П., на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията и Ю. Г. М. – И., на длъжност главен инспектор по приходите. Срокът на ревизията е определен на „до три месеца, считано от датата на връчването” на посочената ЗВР. Заповедта е връчена на 29.06.2018 г. лично на жалбоподателя.

Със Заповед за изменение на ЗВР № Р – 2222 – 10180 – 03500 – 020 – 002 от 01.10.2018 г., издадена от Ф. С. Й., срокът на ревизията е удължен до 29.10.2018 г. Заповедта е връчена на ревизираното лице на 02.10.2018 г. по електронен път.

В срока по чл. 117, ал.1 от ДОПК, е издаден ревизионен доклад (РД) № Р – 2222 – 10180 – 03500 – 092 – 001 от 03.12.2018 г., от органи по приходите, определени с посочените по - горе ЗВР. Същият има съдържанието, предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 ДОПК и е връчен на ревизираното лице по електронен път на 03.01.2019 г.

В срока по чл. 117, ал.5, е депозирано възражение от ревизираното лице с вх. № 59 – 00 – 808#1 от 14.01.2019 г. и са представени допълнителни доказателства.

Издаден е РА № Р – 2222 – 10180 – 03500 – 091 – 001 от 05.02.2019 г., с който е ангажирана отговорността на А. А. за задължения на Сдружение „Спортен клуб Пулс – С.” за корпоративен данък в размер на 547 785, 29 лв., установени с РА № Р – 2222 – 17170 – 01367 – 091 – 001 от 15.03.2018 г. и лихви върху тях в размер на 113 679, 21 лв. и ДДС в размер на 1 780 739, 93 лв., установени с РА № 2222 – 17170 – 07805 – 091 – 001 от 21.05.2018 г. и лихви върху тях в размер на 389 926, 94 лв.

Срещу РА е подадена жалба вх. № 94 – А – 168 от 12.03.2019 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23 – 22 – 601 от 26.03.2019 г по регистъра на дирекция ОДОП С..

В срока по чл. 155, ал. 1 от ДОПК е издадено решение № 850 от 20.05.2019 г., с което директорът на дирекция ОДОП е потвърдил РА, в частта на установени данъчни задължения.

От данните описаните в РА и РД се установява следното:

На основание чл. 37, ал.2 и ал. 3 от ДОПК на жалбоподателя е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице (ИПДПОЗЛ) № Р – 2222 – 10180 – 03500 – 040 – 001 от 11.07.2018 г., с което са изискани конкретни документи, справки и информация, касаещи дейността и управлението на Сдружение „Спортен клуб Пулс – С.”. В отговор такива са представени с придружително писмо.

С Протокол № 0852565 от 19.10.2018 г. са приобщени събрани доказателства в хода на извършени ревизии на Сдружение „Спортен клуб Пулс – С.”, приключили с РА № Р – 2222 – 17170 – 01367 – 091 – 001 от 12.03.2018 г., с който са установени задължения за корпоративен данък за периода от 01.01.2012 г. до 31.12.2016 г. и с РА

№ 2222 – 17170 – 07805 – 091 – 001 от 21.05.2018 г., с който са установени задължения за ДДС за периодите от 29.12.2015 г. до 30.09.2017 г., както и предоставена информация от дирекция „Събиране“ относно предприети действия за събиране на задължения на сдружението, изискана със Служебна бележка от 17.08.2018 г.

С протокол от 29.10.2018 г. са приобщени отправени искания до четири търговски банки, съответно получени от тях отговори, във връзка с ревизионно производство на П. С. Д., член на управителния съвет на Сдружение „Спортен клуб Пулс - С.“.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на Сдружение „Спортен клуб Пулс – С.“ и „Пулс фитнес финанс“ ЕООД.

Жалбоподателят е дал писмени обяснения, че Сдружение „Спортен клуб Пулс – С.“, на което е председател на управителния съвет, е сдружение с нестопанска цел, което извършва и развива дейността си съгласно Устава му като същата е насочена към развитието, практикуването и администрирането на културизма и фитнеса на местно и национално ниво на територията на Република България и подпомагане на спортно – тренировъчната дейност на членовете на сдружението, като оказва методична, научна и друга помощ при осъществяване на дейността им. Сдружение „Спортен клуб Пулс – С.“ освен програмни продукти няма дълготрайни активи, оборудване и стопански инвентар, а за осъществяване на дейността си ползва четири наети обекта – фитнес и спа центрове.

Констатирано е, че сдружението има неплатени задължения за корпоративен данък и за ДДС, установени по основание и размер с РА от 12.03.2018 г. и 21.05.2018 г., за събирането на които е образувано изпълнително дело от публичен изпълнител в дирекция „Събиране“ при ТД на НАП – С..

Установено е, че към 30.11.2015 г. СДРУЖЕНИЕТО е достигнало облагаем оборот за задължителна регистрация по смисъла на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС. На това основание за същото е възникнало задължение в 14-дневен срок от изтичането на данъчния период, през който е достигнал този оборот да подаде заявление за регистрация по ЗДДС, или до 14.12.2015 г., което задължение не е изпълнено.

На основание чл. 102, ал. 1 от ЗДДС СДРУЖЕНИЕ „СПОРТЕН КЛУБ ПУЛС — С.“ е регистрирано по инициатива на орган по приходите с Акт за регистрация по ЗДДС № 220421701388733 от 28.08.2017 г., връчен на 04.09.2017 г.

С РА № Р – 2222 – 17170 – 07805 – 091 – 001 от 21.05.2018 г. на СДРУЖЕНИЕ „СПОРТЕН КЛУБ ПУЛС — С.“ са определени задължения за ДДС в общ размер на 1 780 739,93 лв. за периодите от 29.12.2015 г. до 30.09.2017 г. въз основа на всички получени плащания от клиенти за фитнес и спа услуги, декларирани като „членски внос“ и „допълнителни услуги“ и е определена лихва за забава общо в размер на 261 307,68 лв.

Ревизиращият орган е анализирал предпоставките за прилагане на отговорност по реда на чл. 19 от ДОПК спрямо жалбоподателя, във връзка с установените задължения на СДРУЖЕНИЕ „СПОРТЕН КЛУБ ПУЛС – С.“ по цитираните ревизионни актове.

Приел е, че е налице хипотезата на чл. 19, ал. 2 от ДОПК. Разпоредбата гласи, че управител или член на орган на управление, който недобросъвестно извърши плащания в натура или в пари от имуществото на задълженото юридическо лице, по чл. 14, т. 1 или 2, представляващи скрито разпределение на печалбата или дивидент, или отчужди имущество на задълженото лице безвъзмездно или по цени, значително по ниски от пазарните, вследствие на което имуществото на задълженото лице е

намаляло и по тази причина не са изплатени данъци или задължителни осигурителни вноски, отговаря за задължението до размера на извършените плащания, съответно до размера на намалението на имуществото.

Установено е, че през съответните периоди А. А. има качеството на субект на отговорността по чл. 19, ал. 2 от ДОПК - от учредяване на СДРУЖЕНИЕТО до 10.08.2016 г. лицето е член на управителния съвет, а считано от 10.08.2016 г. и към настоящия момент е председател на същото.

Посочено е, че от сдружението ежесечно са съставяни отчети за постъпленията, като обобщените данни съдържат размера на платения членски внос и допълнителните услуги /по банка и в брой/. В рамките на ревизираните периоди получените от клиентите суми са на обща стойност 10 684 439,55 лв., квалифицирани като приходи от стопанска дейност. Установено е, че част от тази сума е преведена по банковите сметки на „СТЕЙБЪЛКОМ” ЕООД, „АКСИС КОМЮНИКЕЙШЪН” ЕООД, „АЙКОМЕНТ” ООД, „ЕСТИМ” ЕООД, „БЪНЧ” ЕООД и „СЕПАРИТ” ЕООД, всички те с представляващ А. А. и свързани със СДРУЖЕНИЕТО лица.

В тази връзка е установено, че СДРУЖЕНИЕТО, в качеството си на представител, действащ от името и за сметка на лицата - членове на спортния клуб, е сключило споразумения за предоставяне на допълнителни услуги с посочените дружества – боди тъмп, кросфит, зумба, стречинг, канго джъм, йога, пилатес, аква аеробика, народни танци, футбол, тае бо и др. На база на двустранно подписани протоколи, на въпросните дружества от СДРУЖЕНИЕТО са изплатени суми в общ размер на 2 669 670,00 лв., както следва: в полза на „СТЕЙБЪЛКОМ” ЕООД в размер на 265 378,00 лв., изплатена на 29.12.2016 г.; в полза на „АКСИС КОМЮНИКЕЙШЪН” ЕООД са направени 7 превода в периодите от м. 12.2016 г. до м. 08.2017 г. общо в размер на 1 005 638,00 лв.; на „АЙКОМЕНТ” ЕООД - 300 000,00 лв., изплатена на 09.08.2016 г.; на „ЕСТИМ” ЕООД - 306 000,00 лв., изплатена на 05.08.2016 г.; на „БЪНЧ” ЕООД - 305 000,00 лв., изплатена на 05.08.2016 г. и на „СЕПАРИТ” ЕООД са направени 3 превода общо в размер на 487 654,00 лв., изплатени на 23.08.2017 г.

Въз основа на приобщените доказателства е установено, че сумите са изплатени за услуги, които не са извършени реално от посочените дружества. Предвид това е заключено, че сумите са преведени с цел отклонение от данъчно облагане на получения приход от СДРУЖЕНИЕТО.

Констатирано е още, че СДРУЖЕНИЕ „СПОРТЕН КЛУБ ПУЛС – С.”, като възложител е сключило Договор за предоставяне на туристически услуги от 01.05.2016 г. с „ПИ ЕНД ПИ МАУНТИН” ЕАД, представлявано от А. Н. А. - в качеството на изпълнител, който като хотелиер предоставя изброени в раздел III, чл. 3, т. 1-12 услуги на членовете на клуба. Приложена е оферта за провеждане на спортни мероприятия Р. С. BANSKO в Г. хотел Б. в периодите от 01.05.2016 г. до 30.09.2016 г., включваща пакет хотелиерска услуга тип all inclusive с допълнителен пакет преходи в планината, пикник, тренировъчна програма Т. OUT XT. CROSFIT, йога, INSANITI и FUNCTIONAL Т. и специално меню. В периода от 01.06.2016 г. до 21.09.2016 г. от „ПИ ЕНД ПИ МАУНТИН” ЕАД са издадени фактури към сдружението на обща стойност 698 592,50 лв. Сумата е осчетоводена от СДРУЖЕНИЕ „СПОРТЕН КЛУБ ПУЛС – С.” като разход за външни услуги по сметка 602 през 2016 г. В хода на ревизията на СДРУЖЕНИЕТО не е установен отчетен приход от организиране на спортни мероприятия Р. С. BANSKO. Отделно от това е установено, че офертата на Г. хотел Б. /тип настаняване ол инклузив - 170,00лв.

за една нощувка/ многократно надвишава стойността на месечния абонамент на членовете спортисти, вариращ от 29,00 лв. до 35,00 лв.

С оглед горното, органът по приходите е приел, че сключените между СДРУЖЕНИЕ „СПОРТЕН КЛУБ ПУЛС – С.” и „ПИ ЕНД ПИ МАУНТИН” ЕАД сделки са сключени с цел отклонение от данъчно облагане, т.е. сдружението отчита разходи, срещу които няма надлежно осчетоводен приход или плащане за същия вид услуга. Поради това, разходите в размер на 698 592,50 лв. по фактурите, издадени от „ПИ ЕНД ПИ МАУНТИН” ЕАД не са признати за данъчни цели и със сумата е увеличен декларираният счетоводен финансов резултат на дружеството за 2016 г. Сключеният договор е подписан лично от А. А., като член на управителния съвет на СДРУЖЕНИЕ „СПОРТЕН КЛУБ ПУЛС - С." - като възложител по договора и от А. А. - като изпълнител, в качеството си на хотелиер и представляващ „ПИ ЕНД ПИ МАУНТИН” ЕАД.

При анализ на получените отговори по изисквана информация за клиентското досие на СДРУЖЕНИЕ „СПОРТЕН КЛУБ ПУЛС – С.” ревизиращият орган е установил, че жалбоподателят е имал право да се разпорежда с банковите сметки на сдружението в О. АД, „БАНКА ПИРЕОС БЪЛГАРИЯ” АД, „УНИКРЕДИТ БУЛБАНК” АД и П. АД. Освен това, оспорващият е упълномощавал трети физически лица да оперират с банковите сметки в посочените банки.

В хода на ревизията е установено, че „СПОРТЕН КЛУБ ПУЛС – С.”, представлявано от А. Н. А. - председател на управителния съвет, като възложител, е сключило договори, както следва:

1. Договор за администриране и обработка на плащанията от 18.04.2017 г., сключен с „ПУЛС ФИТНЕС ФИНАНС” ЕООД, като изпълнител;
2. Договор за администриране и обработка на плащанията от 26.06.2018 г., сключен с „ПУЛС БИЗНЕС КЛУБ” ООД, като изпълнител.

Договорите от страна на дружествата изпълнители са сключени чрез А. А., в качеството на представляващ на същите. По силата на договорите на изпълнителя срещу възнаграждение е възложено да извършва администриране на паричните потоци и обработка на плащанията на възложителя, включващи услугите: а) ежедневно приемане на получени входящи плащания, представляващи членски внос и допълнителни плащания, извършвани от членове на възложителя; б) ежедневна обработка /изпълнение/ на нареждания на изходящи плащания към доставчици, кредитни институции, персонал и контрагенти, вкл. и към възложителя; с) ежедневно следене и планиране на предстоящите изходящи и входящи плащания по б. а) и б. б.). За целите на изпълнението на посочените услуги, изпълнителят открива банкови сметки за администриране и обработка на плащанията на възложителя, по които да получава и нарежда плащания от негово име и за негова сметка. Нарезданията на плащанията от банковите сметки по ал. 2 се извършват от изпълнителя след предварително писмено възлагане от възложителя, т. е. от жалбоподателя.

За периодите от 01.01.2018 г. до 31.07.2018 г. е установено и движение на парични средства по банковите сметки на СДРУЖЕНИЕТО, съгласно представените месечни отчети за постъпилите плащания във връзка с Договор за администриране и обработка на плащанията от 18.04.2017 г., сключен между „ПУЛС ФИТНЕС ФИНАНС” ЕООД и СДРУЖЕНИЕ „СПОРТЕН КЛУБ ПУЛС – С.”. От представената оборотна ведомост на сдружението за периода от 01.01.2018 г. до 31.07.2018 г. е констатирано, че кредита на сметка 491 - „Доверители” началното салдо е 765 927,98 лв., а крайното -1 827

129,84 лв.

Във връзка с горното ревизиращият орган е приел, че жалбоподателят, в качеството си на председател на управителния съвет и член на орган на управление на СДРУЖЕНИЕ „СПОРТЕН КЛУБ ПУЛС - С.", е сключил договори за администриране и обработка на плащанията, чрез които умишлено е целял вземанията на дружеството да преминат в патримониума на свързани лица, което от своя страна налага извод за наличие на причинно-следствена връзка между умишлените недобросъвестни действия на председателя на управителния съвет на сдружението и последицата от тях - невъзможността да се съберат дължимите данъци.

Ревизиращият орган е заключил, че в случая е налице хипотезата на чл. 19, ал. 2 от ДОПК, а именно: оспорващият за периодите, през които е бил председател на управителния съвет и член на орган на управление на СДРУЖЕНИЕ „СПОРТЕН КЛУБ ПУЛС – С.", недобросъвестно е допуснал извършване на разпореждане с имущество на сдружението, като вследствие на това имуществото е намаляло в такава степен, че да не могат да се платят задълженията му за данъци, което от своя страна е във вреда на фиска. Според органа по приходите е доказано, че същият е действал недобросъвестно при извършване на съответните действия, тъй като е знаел за наличието на данъчни задължения на СДРУЖЕНИЕТО. В случая, в резултат на извършеното от управителя разпореждане имуществото на задълженото лице е намаляло в такава степен, че се явява причина за неплащането на задълженията за данъци, т.е. публичният изпълнител не може да проведе успешно производство по събиране на вземането, тъй като задълженото лице не разполага с достатъчно активи, които да бъдат осребрени.

Предвид изложените фактически и правни изводи на основание чл. 19, ал. 2 от ДОПК на А. Н. А. е ангажирана отговорност за задължения на СДРУЖЕНИЕ „СПОРТЕН КЛУБ ПУЛС – С." за корпоративен данък в размер на 547 785,29 лв. за периодите 2015 г. и 2016 г., установени с РА № Р – 2222 – 17170 – 01367 – 091 – 001 от 15.03.2018 г. и за ДДС в общ размер на 1 780 739,93 лв. за периодите от 29.12.2015 г. до 30.09.2017 г., установени с РА № Р – 2222 – 17170 – 07805 – 091 - 001 от 21.05.2018 г.

Прието е също, че доколкото се касае за публични задължения, за които съгласно Закон за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ/, ДОПК и материалните данъчни закони при невнасянето им в срок се дължи лихва /каквото е общото правило за паричните задължения и в гражданското право/, тъй като за да се приеме, че отговорността е ограничена само до главницата, това следва да е изрично регламентирано в законовата норма и поради липса на такава изрично ограничаване на отговорността в този аспект, отговорността на третото лице по чл. 19 от ДОПК, при условията на същия член, трябва да е за задължението на юридическото лице - както за главницата, така и за лихвата, дължима от законовия падеж на това задължение до датата на погасяването му, като изчисляването ѝ е до датата на издаване на настоящия ревизионен акт.

Предвид изложеното с РА са начислени лихви върху дължимия корпоративен данък общо в размер на 113 679,21 лв. и лихви върху дължимия ДДС общо в размер на 389 926,94 лв.

В хода на съдебното производство като доказателства по делото са приети, представените с административната преписка писмени документи и допълнително ангажираните от страните във връзка с дадени от съда указания.

По искане на жалбоподателя е допусната, изслушана и приета без оспорване ССЕ, изготвена от вещото лице С. М.. Заключение и е прието по делото.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването, поради което е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Разгледана по същество жалбата е ОСНОВАТЕЛНА.

Делото се разглежда повторно от състав на АССГ. Постановено е Решение № 2656 от 14.03.2023 г. на ВАС по административно дело № 1337 / 2021 г., с което е отменено Решение № 6689 от 24.11.2020 г. на АССГ, 8 – ми състав, постановено по административно дело № 7549 / 2019 г. Това означава, че съдът трябва да съобрази разпоредбата на чл. 226, ал. 1 – 3 АПК. Тя гласи, че първоинстанционният съд разглежда делото по общия ред, като производството започва от първото незаконосъобразно процесуално действие, послужило като основание за връщане на делото (чл. 226, ал. 1 АПК). При новото разглеждане на делото се допускат само писмени доказателства, които не са могли да бъдат известни на страната, както и доказателства за новооткрити или новонастъпили обстоятелства след първоначалното разглеждане на делото от първоинстанционния съд. (чл. 226, ал. 2 АПК) Съдът се произнася и по разноските за водене на делото във Върховния административен съд. (чл. 226, ал. 3 АПК).

В тази насока в отменителното решение на ВАС са дадени конкретни указания за попълване на делото с писмени доказателства. Съгласно чл. 224 АПК указанията на ВАС по тълкуването и прилагането на закона са задължителни при по-нататъшното разглеждане на делото. Указанията относно последващото разглеждане на делото са да бъде задължен ответникът да представи липсващата заповед в административната преписка, а именно Заповед № 6898 от 05.06.2018 г., за да се установи кой е издателят на тази заповед при съобразяване на разпоредбата на чл. 56, във връзка с чл. 57 ЗДСл., като в тази връзка да се извърши обективна преценка дали е трябвало да се издава изрична заповед от директора на ТД на НАП за заместването на Ф. Й. от В. В. извън заповедта по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК № РД – 01 – 803 / 07.06.2017 г. и едва след като попълни в цялост административната преписка, съдът да се произнесе по валидността на ревизионния акт предвид направеното изрично възражение от жалбоподателя. Ако се установи, че РА е валиден, едва тогава съдът да постанови решението си по съществуващото на спора.

На практика ВАС указва да се извърши анализ по отношение на това, дали законосъобразно е определено В. В. да замества Ф. Й. за времето от 11.06.2018 г. до 15.06.2018 г. включително – и двете на длъжност началник сектор „Ревизии“ при дирекция „Контрол“ – на основание чл. 84, ал. 2 ЗДСл. Според ВАС този анализ е възможен само при попълване на делото със Заповедта, с която на Р. Я. е разрешен платен отпуск за дати 14.06.2018 г. и 15.06.2018 г.

Производството за образуване на ревизия за ангажиране отговорността по чл. 19 ДОПК на А. А. – председател на УС, е започнало със заповед за възлагане на ревизията (ЗВР) № Р – 22221018003500 – 021 – 001 / 15.06.2018 г. Тази заповед е издадена от В. В. В., заместник на Ф. С. Й. и двете на длъжност началник сектор „Ревизии“ при дирекция „Контрол“. И двете са били оправомощени със Заповед № РД – 01 – 803 / 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК. Тази заповед е връчена на жалбоподателя на дата 29.06.2018 г., т. е. от тази

дата е поставено началото на ревизионното производство за отговорността му по чл. 19 ДОПК. В Заповед № РД – 01 – 803 / 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК е посочено, че при отсъствието на Ф. Й. тя ще бъде замествана от Р. Г. Я.

Съдът намира, че в конкретния случай от основно значение за правилното решаване на въпроса, дали РА е издаден от компетентен орган, е обстоятелството, дали В. В. В. е замествала на валидно правно основание Ф. С. Й.. По делото е приложена Заповед № РД – 84 – 2200 - 673 от 11.06.2018 г., издадена от директор на ТД на НАП – С.. Въз основа на тази заповед В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ с I – ви младши ранг, в отдел / сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“, ТД на НАП – С., замества (изпълнява задълженията) на Ф. С. Й., на длъжност началник сектор „Ревизии“ с V – ти старши ранг, в същата административна структурна единица. Заместването е за срока от 11.06.2018 г. до 15.06.2018 г. Правното основание е разпоредбата на чл. 84, ал. 2 ЗДСл. Като фактическо основание е посочено предложение № 841 - 136 / 11.06.2018 г. на А. Т. на длъжност директор на дирекция „Контрол“, ТД на НАП С. – непосредствен ръководител на В. по смисъла на чл. 84, ал. 2 ЗДСл.

Разпоредбата на чл. 84 ЗДСл е озаглавена „заместване“. Съгласно 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. Заповедта се издава от органа по назначаването въз основа на искане от непосредствения ръководител. Заместването не може да продължи повече от 6 месеца за един заместващ. Идеята на законодателя е да уреди възможност за заместване при по – кратки отсъствия на титуляря на определена длъжност. Аргумент в тази насока е разпоредбата на чл. 15, ал. 1 ЗДСл, която урежда хипотеза на привличане на заместник, който е външен за съответната администрация служител (включително и без провеждане на конкурс), ако титулярят отсъства от работа повече от 3 месеца. Тоест, ако държавен служител отсъства повече от три месеца, приложима е разпоредбата на чл. 15 ЗДСл. Ако служител отсъства до три месеца, приложима е разпоредбата на чл. 84 ЗДСл. Предназначението на правоотношението по чл. 84 ЗДСл е ясно очертано – да се осигури непрекъсваемост на държавната служба.

В хипотезата на чл. 84 ЗДСл заместникът влиза изцяло в правомощието на отсъстващия. Ако заместването продължи повече от месец, е необходимо съгласие на заместника, като може да се определи и допълнителна заплата. Посоченото означава, че заместникът упражнява в пълен обем правомощията на титуляря, който отсъства по обективни причини. В случая изцяло е приложимо тълкуването, което е направил ВАС в своето ТР № 4 от 22.04.2004 г. по дело № ТР 4 от 2002 г., ВАС, ОСС, Първа и Втора колегии. В този съдебен акт е посочено, че „заместването се извършва в случаите, когато лицето, титуляр на правомощия, е в обективна невъзможност да ги изпълнява. В тези случаи, предвид необходимостта от непрекъснато функциониране на административния орган, по силата на изрична писмена заповед, отсъстващият титуляр нарежда заместването му от друго, подчинено нему лице. За определения период заместващият изпълнява правомощията на замествания в пълен обем, като върши това от името на замествания орган. За конкретното предложение ОС на ВАС счита, че понятията "заместване", употребено в настоящото изложение, и "предоставяне за упражняване", употребено в предложението, са идентични.“

Посоченото по – горе води до извод, че за спорния период (11.06.2018 г. – 15.06.2018 г.) В. В. В. е замествала на валидно правно основание Ф. С. Й.. Това, което е по – важно обаче, е обстоятелството, че за този период тя е упражнявала правомощията на замествания в пълен обем, като е вършила това от името на замествания орган. В посочената ЗВР (л. 89 – 90 от делото) е посочено, че заповедта е издадена от В. В. ..., „в качеството си на заместник на Ф. С. Й...“ Следователно за В. не е възникнала определена нова компетентност, а тя е упражнявала своите правомощия от името на Ф. Й.. Не е нарушена приложената по делото Заповед № РД – 01 – 803 от 07.06.2017 г. на Директора на ТД на НАП С., с която е установено, че ако отсъства Ф. С. Й. на длъжност началник сектор „Ревизии“ с V – ти старши ранг, то тя са замества от Р. Г. Я. на длъжност началник сектор „Ревизии“ с V – ти старши ранг. Тази заповед за заместване № РД – 84 – 2200 – 673 от 11.06.2018 г. на директора на ТД на НАП – С., е издадена на самостоятелно правно основание. Тя не е издадена във връзка с отпуската на Р. Я., като видно от приложения регистър той е бил в отпуската (или поне така се твърди от органите на НАП) за два дни - за периода 14 и 15.06.2018 г. Заповедта за заместване обхваща по-голям период - от 11.06.2018 г. до 15.06.2018 г. Във връзка с изложеното се споделя посочената от органите по приходите съдебна практика, и по точно Решение № 14826 / 01.12.2020 г. по адм. д. № 8913 / 2020 г., Първо отделение на ВАС. В това решение е посочено, че е неоснователно да се „обвързва личността на конкретно длъжностно лице, изпълняващо функциите на орган по приходите, компетентността в конкретното производство на органа, възлагащ ревизията и участващ в състава по чл. 119, ал. 2 ДОПК. Използваното в практиката понятие за персонална компетентност е инерция в транскрибирането на понятието *ratione personae*, с което се означава степенната компетентност (или компетентност по степен). Компетентността се обвързва с мястото на органа в системата на администрацията и се възприема като обем от правомощия, характеризиращ публичноправната правосубектност. Не е признак на компетентността личността на упражняващото публичната функция длъжностно лице. Заради динамиката на процесуалното правоотношение е възможна замяна на длъжностното лице, участващо в конкретното ревизионно производство.“ Тази част от мотивите на решението са постановени по повод на въпроса, допустимо ли е орган по приходите, компетентен да възлага ревизии (в персоналния обхват на заповедта по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК), да изпълнява по заместване служебните задължения на отсъстващ държавен служител. Отговорът е положителен, като е прието, че със завръщането си замествания продължава да изпълнява задълженията си, включително тези на орган, възложил ревизията по ревизии, възложени от заместника му.

В конкретния случай, според настоящия съдебен състав, е без значение дали Р. Г. Я. е бил в законосъобразно разрешена платена отпуската. Този въпрос би се поставил, ако и В. В. В. беше в обективна невъзможност към датата на издаване на ЗВР № Р – 22221018003500 – 021 – 001 / 15.06.2018 г. да изпълнява функциите по заместване на титуляря. За периода на заместване В. В. В. е изпълнявала правомощията на Ф. Й. от нейно име, т. е. не е било необходимо да се ангажира Р. Я. в ролята му на заместник. Не е налице хипотезата на т. 19 от Заповед № РД – 01 – 803 / 07.06.2017 г., издадена от Директора на ТД на НАП – [населено място], доколкото титулярят не е отсъствал, а от негово име е действал друг служител. Хипотезата на заместване по Заповед № РД – 01 – 803 / 07.06.2017 г. би била приложима, ако в конкретния случай не беше издадена изрична писмена заповед по чл. 84 ЗДСл. Административната практика допуска в

определени хипотези на отсъствие на титуляр да не се издава писмена заповед по чл. 84 ЗДСл, като причината за това е самата динамика на държавната служба.

По делото е наличен и болничен лист № Е [ЕГН], издаден на Ф. Й. от МБАЛ „Здравето“ 2012, по силата на който лицето е в отпуск по болест за периода от 11.06.2018 г. до 13.07.2018 г. Посоченото обосновава обективната невъзможност на Ф. Й. да изпълнява своите правомощия към визирания период.

Съдът отчита аргументите на жалбоподателя, че поддържаният в системата регистър на НАП за ползвани отпуски може да е създаден за удобство, но това не го прави легитимен (както е посочено в писмените бележки на защитата). В подкрепа на своята теза за липса на писмена заповед по чл. 56 ЗДСл за ползване на платен годишен отпуск от Р. Я. защитата на жалбоподателя привежда примери от съдебната практика на ВАС. Прегледът и обаче показва, че тя се отнася до хипотези, различни от настоящата. Така например в цитираното Решение № 14234 от 24.10.2019 г. по адм. д. № 4014 от 2019 г. по описа на ВАС, Първо отделение, се разглежда случай, при който ЗВР е издадена от орган по приходите, който е заместник по силата на заповед по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК. Казано по друг начин – титулярят в заповедта по 112, ал. 2, т. 1 ДОПК е бил в отпуска и ЗВР е издадена от неговия заместник. И понеже от ответника в съдебния процес не е представена писмена заповед по чл. 56 ЗДСл, е прието, че не е доказано титулярят да е отсъствал, за да е било необходимо да се замества. Очевидно е, че настоящият случай не е такъв. Липсва въобще волеизявление на Р. Я. като титуляр, за да се поставя въпросът дали е бил във валиден отпуск. Подобен е и случаят, който е посочен в друго съдебно решение, цитирано от защитата на жалбоподателя по адм. д. № 1493 по описа за 2019 г. на ВАС, Първо отделение – заместник на титуляр, като последният е бил в отпуск без за това да има нарочна писмена заповед.

Съдът на споделя аргументите на жалбоподателя, че ЗВР № Р – 22221018003500 – 021 – 001 / 15.06.2018 г. е издадена от В. В. не в качеството ѝ на заместник, а в личното ѝ качество на орган, оправомощен да възлага ревизии съгласно т. 3, от Раздел I на заповедта по чл. 112, ал. 2 ДОПК. В. В. е действала в качеството си на заместник на Ф. Й. - при това от нейно име. В подкрепа на своята теза от страна на жалбоподателя отново е цитирана съдебна практика. Тя се отнася до случаи на изземване на компетентност. Например Решение № 6910 от 09.06.2020 г. по адм. д. № 1725 / 2020 г., Седмо отделение на ВАС, се отнася до „изземването и решаването на преписка на основание чл. 7, ал. 3 от ДОПК от Б. Б. на длъжност началник Сектор при ТД на НАП - В. Т., преписката по възложената ревизия е иззета от И. П. - ръководител на ревизията, В. В. и Н. К., като правомощията по извършването на ревизията са възложени на Н. К. - ръководител на ревизия и С. Ш. - в качеството му на ревизор.“

При тези мотиви настоящият състав намира, че издаденият и оспорен пред съда РА е валиден, т. е. не страда от порока нищожност.

По приложението на материалния закон съдът намира следното:

Конкретно спорът по делото е свързан с установяване на отговорност на жалбоподателя за публични задължения на друг субект, а именно дружеството СДРУЖЕНИЕ „СПОРТЕН КЛУБ ПУЛС – С. “. Такъв вид отговорност е предвидена в разпоредбите на чл. 19, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК.

С нормите на чл. 19, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК в действащите през относимите периоди редакции, законодателят е уредил особена хипотеза на лична имуществена отговорност на трети лица - управители, членове на органи на управление, прокурист,

търговски представител, търговски пълномощник на задължени лица по чл. 14, т. 1 и т. 2 от ДОПК. От материалноправна гледна точка отговорността по чл. 19 от ДОПК е субсидиарна отговорност на специален субект по отношение на вземане от публичноправен характер, която отговорност е функция от изпълнението на фактическия състав, визиран в нормата. Същността на отговорността се състои във възникване на задължение за едно лице да заплати задълженията за данъци или задължителни осигурителни вноски на друго лице. В цитираната разпоредба са предвидени две хипотези на възникване на отговорността, за което се изисква кумулативното изпълнение на няколко предпоставки, за всяка от хипотезите по ал. 1 и 2 на посочената норма.

В разпоредбата на чл. 19 ДОПК са уредени хипотези на различни правонарушения, извършени от управител, член на орган на управление, прокурист, търговски представител, търговски пълномощник на задължено юридическо лице, които имат като правна последица невъзможността да бъдат събрани задължения за данъци и / или задължителни осигурителни вноски или те и други конкретно посочени лица (мажоритарни съдружници или акционери) извършат недобросъвестно изчерпателно изброени плащания и действия, в резултат на което имуществото на задълженото лице е намалало и по тази причина не са погасени задължения за данъци и / или задължителни осигурителни вноски.

По – конкретно, в разпоредбата на чл. 19, ал. 1 ДОПК е установено правилото (в действащата през относимите периоди редакция), че който в качеството си на управител, член на орган на управление, прокурист, търговски представител, търговски пълномощник на задължено юридическо лице по чл. 14, т. 1 и 2 укрие факти и обстоятелства, които по закон е бил длъжен да обяви пред органа по приходите или публичния изпълнител и вследствие от това не могат да бъдат събрани задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски, отговаря за несъбраното/непогасеното задължение.

Съгласно ал. 2 на чл. 19 от ДОПК (в действащата през съответните периоди редакция до 04.08.2017 г.), който в качеството си на управител, член на орган на управление, прокурист, търговски представител, търговски пълномощник на задължено юридическо лице по чл. 14, т. 1 и 2 недобросъвестно извърши плащания в натура или в пари от имуществото на задълженото лице, представляващи скрито разпределение на печалбата или дивидент, или отчужди имущество на задълженото лице безвъзмездно или по-цени, значително по-ниски от пазарните, вследствие на което имуществото на задълженото лице е намалало и по тази причина не са изплатени данъци или задължителни осигурителни вноски, отговаря до размера на извършените плащания, съответно до размера на намалението на имуществото.

В сила от 04.08.2017 г. в обхвата на ал. 2 на чл. 19 от ДОПК са включени действия, свързани с обременяване с тежести на имуществото на задълженото юридическо лице за обезпечаване на чужд дълг, в случай че то бъде осребрено в полза на трето лице. Освен това, в обхвата на чл. 19 от ДОПК са включени мажоритарните собственици, като субекти на отговорността, въведена е презумпция за недобросъвестност, и редица други изменения, които не касаят конкретния случай.

Разпоредбата на чл. 19 от ДОПК е приложима спрямо лицата, посочени в нея, а именно - лице, което е било член на орган на управление, управител, прокурист, търговски представител, търговски пълномощник на задължено юридическо лице по чл. 14, т. 1 и т. 2 от ДОПК. Лицата по чл. 14, т. 1 и т. 2 от ДОПК са лицата, носители

на задължението за данъци или задължителни осигурителни вноски и лицата, задължени да удържат и внасят данъци или задължителни осигурителни вноски. За ангажиране на отговорността на определено лице по чл. 19 от ДОПК трябва да се вземе предвид освен качеството на лицето - член на орган на управление, управител и т.н. и конкретното му лично участие за настъпване на посочени в закона последици във вреда на фиска -действие или бездействие на лицето, изпълняващо управленски функции. Отговорността по чл. 19 от ДОПК почива върху недобросъвестно препятстване на събиране на данъци или задължителни осигурителни вноски. Препятстването се състои в непосочване или невярно посочване на данни, които са известни на съответното лице или разпореждане с имуществото на дружество при условията на ал. 2. И в двата случая трябва да е налице причинно - следствена връзка между недобросъвестно извършените действия, съответно бездействия и несъбираемостта на задължението. Причинно - следствената връзка между неправомерните действия на отговорните трети лица и причинената щета на фиска трябва да бъдат доказани в производството по чл. 19 - 21 от ДОПК.

В настоящия случай, ревизиращият орган е приел, че е изпълнена хипотезата на ал. 2 на чл. 19 спрямо жалбоподателя, явяващ се субект по чл. 14, т. 1 и 2 от ДОПК.

Съдът намира, че в оспорвания РА е посочена единствено разпоредбата на чл. 19, ал. 2 от ДОПК. Разпоредбата на чл. 19, ал. 1 ДОПК, в оспорения РА, не е посочена като правно и фактическо основание за ангажиране на отговорността.

Съдът намира за обосновани аргументите на жалбоподателя, че чл. 19, ал. 1 ДОПК не се сочи като правно и фактическо основание за ангажиране на отговорността на А. А.. От процесуалния представител на ответника е посочено Тълкувателно решение № 16 от 31.03.1975 г. на Общото събрание на гражданската колегия на Върховния съд. Според ответника, съгласно това решение, липсата на мотиви към първоначалния административен акт не съставлява съществено нарушение на закона в случаите, при които по-горният административен орган е потвърдил акта, като е изложил съображения, позволяващи да се провери законосъобразността му. Съдът намира, че цитираната съдебна практика е неотнوسима, доколкото тя се отнася до мотивите на административния (в случая ревизионен) акт. Мотивите принципно могат да бъдат доразвити в производството по административен контрол, но е недопустимо да се въвеждат нови факти и нови правни основания. Разпоредбата на чл. 19 ДОПК установява отговорност на трето лице за чужд дълг. Тоест недопустимо е да се ангажира отговорност за чужд дълг за първи път във фазата на задължителния административен контрол върху РА. Така страната по спорното данъчно правоотношение е лишена от възможността да се защити пред по-горната административна инстанция. За първи път тя разбира, че се ангажира нейната отговорност по чл. 19, ал. 1 ДОПК едва в производството пред директора на ТД на НАП – С.. В това решение са въведени нови факти и правни основания, които не се съдържат в оспорения РА. В глава 18 от ДОПК (озаглавена „Обжалване на РА по административен ред“), по – конкретно в чл. 155, ал. 2 ДОПК са изброени изчерпателно правомощията на решаващия орган. Той може да потвърди, измени или отмени изцяло или частично РА в обжалваната част. „Изменението“ на РА може да е единствено в полза на ревизираното лице, а не в негова вреда (аргумент от чл. 155, ал. 8 ДОПК).

Доколкото предмет на съдебен контрол в настоящото съдебно производство е законосъобразността и валидността на РА (аргумент от чл. 156, ал. 1 ДОПК), в който е

посочено като правно основание единствено чл. 19, ал. 2 ДОПК, то съдът трябва да обсъди именно тези предпоставки за отговорност на А. А.. Въвеждането на ново основание за отговорност по чл. 19 от ДОПК в решението на директора на дирекция „ОДОП“ остава извън предмета на съдебния контрол, доколкото на такъв контрол подлежи не самото решение, а РА. Основателни са аргументите на жалбоподателя, че органът, който трябва да установи отговорност по чл. 19, ал. 1 ДОПК е издателят на РА.

За пълнота на изложението и доколкото съдът е инстанция по същество (аргумент от чл. 160, ал. 4, вр. ал. 3 ДОПК), трябва да се посочи, че се споделят доводите на жалбоподателя, подкрепени с примери от актуалната съдебна практика, че отговорността по чл. 19 ДОПК е свързана с укриване на факти и обстоятелства за събирането на задълженията, а не за дължимостта им, респективно декларирането им. В този смисъл е Решение № 4463 от 26.03.2019 г. по адм. д. № 13659 / 2018 г., Първо отделение на ВАС, където е посочено: за прилагането на отговорността по чл. 19, ал. 1 ДОПК, релевантна е връзката между поведението на лицето и събирането на вземанията.

Невъзможността за събиране на задълженията на сдружение „Спортен клуб Пулс С.“ не е установена в хода на съдебното производство. Установи се обратното – имуществото на сдружението е достатъчно за изплащане на неговите задължения. Това е установено от приетата по делото и неоспорена от страните съдебно – счетоводна експертиза. От заключението по тази експертиза е видно, че активите на сдружението превишават задълженията му, в това число задълженията по ревизионните актове на сдружението. То е в състояние да ги погаси.

По отношение на изпълнението на фактическия състав на чл. 19, ал. 2 ДОПК

Фактическият състав на чл. 19, ал. 2 от ДОПК, в сила към ревизионния период, свързва отговорността на управител или член на орган на управление с: а) плащания от имуществото на данъчно задълженото, представляващи скрито разпределение на печалбата или дивидент; или б) отчуждаване на имущество на задълженото лице. Разпоредбата предполага имуществото на задълженото лице да е намаляло и по тази причина да не са изплатени данъци или задължителни осигурителни вноски.

Основателни са аргументите на процесуалния представител на жалбоподателя, че имуществото на дружеството не е намаляло. Видно от приетата по делото съдебно – счетоводна експертиза активите на „Спортен клуб Пулс С.“ превишават размера на задълженията на това дружество към датата на издаване на РА № Р – 22221018003500 – 091 – 001 / 05.02.2019 г. на А. А., както и към 31.12.2018 г. Вещото лице С. М. приема (л. 286 от делото), че както към датата на издаване на РА № Р – 22221018003500 – 091 – 001 / 05.02.2019 г. на А. А., така и към 31.12.2018 г. балансовата стойност на активите на Сдружение „Спортен клуб Пулс С.“ е превишавала общия размер на задълженията на сдружението, в първия случай (към 05.02.2019 г.) с 6 184 хиляди лева по балансови данни и с 3 351 хиляди лева с отчитане на начислените данъчни задължения, а във втория случай (към 31.12.2018 г.) – съответно с 6 004 хиляди лева и с 3 213 хиляди лева. Настоящият състав не намира основания да не кредитира заключението в тази му част. Заключението е прието в открито съдебно заседание на дата 09.06.2020 г., като не са изложени конкретни възражения по приемането му. С молба, докладвана в същото съдебно заседание, жалбоподателят е представил финансови документи, които е ползвало вещото лице, а именно: ГФО за 2018 г.; обратна ведомост за периода от 01.01.2018 г. – 31.12.2018 г.;

счетоводен баланс към 05.02.2019 г.; отчет за приходи и разходи за периода от 01.01.2019 г. до 05.02.2019 г.; аналитична оборотна ведомост за периода от 01.01.2019 г. до 05.02.2019 г. В същото заседание те са приети и приобщени като част от доказателствата по делото. От своя страна, материалите, събрани в предходното съдебно производство, включително приетата съдебно - счетоводна експертиза, са приобщени от настоящия състав с протоколно определение от дата 06.06.2023 г. Заключениеята на съдебно – счетоводната експертиза кореспондират с всички останали писмени доказателства, събрани в хода на настоящото производство. Тя може да бъде възприета, доколкото са налице предпоставките на чл. 202 ГПК.

Във връзка с изложеното, необосновани са мотивите на РА, в които е посочено, че „невъзможността да бъдат събрани задълженията на дружеството е доказано и от действията на органите по събиране, които са установили, че задължението е трудно събираемо“. Обстоятелството, че определено задължение е трудно събираемо не е равнозначно на невъзможност да бъдат събрани задължения.

Основателни са аргументите на процесуалния представител на жалбоподателя, че възможността за събиране на задълженията е констатирана и от решаващия орган. В потвърждаващото решение е посочено, че видно от приложените по преписката счетоводни регистри на сметка 489 „Други дебитори“ Сдружение „Спортен клуб Пулс – С.“ има отчетени суми за получаване от „Пулс Фитнес Финанси“ ЕООД, които към 31.12.2017 г. възлизат на 3 969 667, 31 лева, а към 31.07.2018 г. – 6 559 576, 34 лева. Според изложеното в това решение: „Налага се извод, че по счетоводни данни към момента на възникване на процесните публични задължения на сдружението, както и впоследствие, същото е разполагало с парични средства, които да обезпечат тези задължения.“

На следващо място, не е налице и скрито разпределение на печалба или дивидент, което и извършено от Сдружение „Спортен клуб Пулс – С.“.

Като правно понятие „скрито разпределение на печалба“ е определено в § 1, т. 5, б. „а“ ЗКПО. Съгласно тази разпоредба такова разпределение има, по отношение на 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. Основателни са аргументите на жалбоподателя, че Сдружение „Спортен клуб Пулс – С.“ изобщо няма акционери или съдружници. Посочените от органите по приходите плащания не са в полза на акционери или съдружници, защото „Спортен клуб Пулс – С.“ няма такива. А. А. не притежава качеството на акционер, респ. на съдружник.

Органите по приходите визират плащания към доставчиците на допълнителни услуги: „Стейбълком“ ЕООД, „Аксис Комюникейшън“ ЕООД, „Айкомент“ ЕООД, „Естим“ ЕООД, „Бънч“ ЕООД, „Сепарит“ ЕООД и към „Пи енд Пи Маунтин“ ЕАД за получени услуги във връзка с проведени мероприятия. Основателни са аргументите на защитата, че А. А. няма качеството на акционер или съдружник, каквото е изискването на § 1, т. 5 от ЗКПО. Разпоредбата не свързва плащания в полза на свързани с платеца А. А. лица.

Не е налице отчуждаване на имущество на задълженото лице безвъзмездно или по цени, значително по-ниски от пазарните. Нито едно от посочените от органите по приходите обстоятелства не представлява и безвъзмездно отчуждаване на имущество по смисъла на чл. 19, ал. 2 ДОПК.

Във връзка с това, твърдените плащания към доставчиците на допълнителни услуги

„Стейбълком” ЕООД, „Аксис Комюникейшън” ЕООД, „Айкомент” ЕООД, „Естим” ЕООД, „Бънч” ЕООД, „Сепарит” ЕООД, не разкриват характеристиките на „безвъзмездно отчуждаване на имуществото” на Сдружение „Спортен клуб Пулс – С.“. По делото са приобщени отделни споразумения (с „Айкомент” ЕООД от дата 21.12.2015 г., с „Аксис Комюникейшън” ЕООД от 11.05.2016 г., с „Бънч” ЕООД от дата 07.12.2015 г., с „Естим” ЕООД от 07.12.2015 г. и със „Стейбълком” ЕООД от дата 23.05.2016 г.) Въз основа на тези отделни споразумения се установява, че при взаимоотношението с тези дружества Сдружение „Спортен клуб Пулс – С.“ действа единствено и само като представител на членовете си. Тоест действа от тяхно име и за тяхна сметка, като възлага на трети лица извършването на допълнителни услуги (достъп до S. & WELNESS зона; групови занимания и достъп до басейн). Сдружението е събиращо плащания от членовете си и със събраните суми е плащало на посочените доставчици на допълнителни услуги.

По отношение на безвъзмездното отчуждаване на имущество на сдружението и извършените плащания към дружество „Пи енд Пи Маунтин” ЕАД в размер на 698 592, 50 лева.

Тази сума представлява разход на сдружението, който е свързан с неговата нестопанска дейност. Това е плащане на сдружението за получени от него услуги във връзка с проведени спортни мероприятия – Р. С. ВАНСКО в периода 01.05.2016 г. – 30.09.2016 г. Между двата правни субекта е сключен Договор за предоставяне на туристически услуги от дата 01.05.2016 г. Дружество „Пи енд Пи Маунтин” ЕАД, в качеството си на хотелиер, предоставя изброени в раздел III, чл. 3, т. 1 – 12 – услуги на клубните членове на Възложителя (Сдружение „Спортен клуб Пулс – С.“) в Г. хотел Б.. Основателни са аргументите на жалбоподателя, че за платените средства е получена определена услуга. Тоест не са налице безвъзмездни плащания.

По отношение на безвъзмездното отчуждаване на имущество на сдружението във връзка със сключения Договор за администриране и обработка на плащания между сдружение „Спортен клуб Пулс – С.“ и дъщерното му дружество „Пулс Фитнес Финанс” ЕООД. Предмет на този договор е извършването срещу възнаграждение на администриране на паричните потоци и обработка на плащания на възложителя, т. е. на сдружение „Спортен клуб Пулс – С.“. Изпълнителят открива банкови сметки за администриране и обработка на плащания на възложителя, по които да получава и нарежда плащания от негово име и за негова сметка.

От тази гледна точка, основателни са аргументите на жалбоподателя, че сумите, постъпили по банкови сметки с титуляр „Пулс Фитнес Финанс” ЕООД на основание чл. 2, ал. 1 и ал. 2 от договора, не представляват приходи на дружеството – изпълнител, а същите са част от имуществото на Сдружение „Спортен клуб Пулс С.” и подлежат на връщане към него. Съгласно чл. 2, ал. 6 от Договора, всички плащания се смятат постъпили в полза на сдружение „Спортен клуб Пулс – С.“. Всички плащания, наредени по банковите сметки, се смятат наредени за сметка на сдружението.

На следващо място, основателни са аргументите на жалбоподателя, че не се доказва недобросъвестност в действията на жалбоподателя. Извършени са действия по обикновено управление на дейността на сдружението. Именно като такива трябва да се квалифицират извършването на плащане от страна на сдружение „Спортен клуб Пулс” към доставчици на допълнителни услуги от името и за сметка на членовете на сдружението. По подобен начин трябва да се квалифицира и възлагането на

туристически услуги на „Пи енд Пи Маунтин“ ЕАД. Действие на обикновено управление е и сключването на Договор за администриране и обработка на плащанията от дата 18.04.2017 г. с дружеството „Пулс Фитнес Финанс“ ЕООД

Не се доказва и необходимата за наличие на отговорността по чл. 19 ДОПК причинно – следствена връзка между действията на А. А. и твърдяната невъзможност за събиране на задълженията. Доколкото вече бяха изложени мотиви, че не е налице невъзможност за събиране на задълженията от имуществото на Сдружение „Спортен клуб Пулс – С.“, то не е налице и твърдяната от органите по приходите причинно – следствена връзка между действията на А. и тази невъзможност. Основателни са аргументите на жалбоподателя, че конкретно по отношение на договор от дата 18.04.2017 г. са налице обстоятелства, които го „вадят“ от обхвата на ревизията. В обхвата на ревизията попадат задължения по ЗДДС за периоди 12.2015 г. – 09.2017 г., респ. задължения по ЗКПО – 2012 г. – 2016 г.

Основателни са аргументите на защитата, че чл. 19, ал. 4 ДОПК установява правилото, че ангажирането на отговорността по чл. 19, ал. 2 ДОПК трябва да е до размера на извършените плащания, съответно до намалението на имуществото. Действително, органите по приходите не са установили размера на извършените плащания, респ. не са успели да установят размера на намаляването имуществото на сдружение „Спортен клуб Пулс – С.“.

Установи се в хода на съдебното производство, че към момента на образуване на ревизията на А. А. са изтекли 11 дни от връчване на РА № Р – 22221717007805 – 091 – 001 / 21.05.2018 г. за задължения по ЗДДС и 3 месеца след връчване на РА № Р – 22221717001367 – 091 – 001 / 15.03.2018 г. за задължения по ЗКПО.

По изложените съображения, настоящият съдебен състав приема жалбата на А. Н. А. за основателна и като такава трябва да бъде уважена.

По отношение на разноските:

С оглед на изхода на спора на жалбоподателя се дължат разноски:

При първото разглеждане на делото от адв. М. са поискани 50 лева – държавна такса и 600 лева – депозит за вещо лице.

Пред Върховния административен съд е заплатена държавна такса в размер на 1700 лева.

При настоящото разглеждане на делото от адв. И. Н. се претендира адвокатско възнаграждение в размер на 65 000 лева. Представено е копие от фактура, заедно с документ за извършено плащане (л. 56 – 58 от делото).

На основание чл. 161, ал. 1, изр. 1 – во от ДОПК на жалбоподателя се присъждат разноските по делото и възнаграждение за един адвокат за всяка инстанция съразмерно уважената част на жалбата в размер обща на 67 350 лева.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – София град, Първо отделение, 45 - ти състав,

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалба на А. Н. А., ЕГН [ЕГН], Ревизионен акт (РА) № Р – 2222 – 10180 – 03500 – 091 – 001 от 05.02.2019 г., издаден от Ф. С. Й., на длъжност началник сектор, възложил ревизията и Г. А. П. на длъжност главен инспектор – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 850 от 20.05.2019 г. на директора на Д”ОДОП” – С. при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА ТД на НАП – С. да заплати на А. Н. А., ЕГН [ЕГН], разноси по делото в размер на 67 350 лева.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му.

СЪДИЯ: