

РЕШЕНИЕ

№ 3822

гр. София, 09.06.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 45 състав,
в публично заседание на 10.05.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгени Стоянов

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **2996** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на Глава деветнадесета „Съдебно обжалване на ревизионния акт” чл. 156 – 161 ДОПК.

Производството е образувано по жалба на И. Г. Х., адрес: [населено място], [улица], [жилищен адрес]0, чрез адв. М. В. Ш., адрес на кантора: [населено място], [улица], ет. 1, ап. 2, срещу Ревизионен акт № Р – 22221418003736 – 091 – 001 / 03.12.2019 г. за пълния размер на установеното с процесния акт задължение от 358 022, 79 лева, с произход главница и лихви на неизплатени данъчни и осигурителни задължения на дружество [фирма] с ЕИК[ЕИК] и срещу Ревизионен акт № П – 22221419206639 – 003 – 001 / 09.12.2019 г. за поправка на ревизионен акт, частично потвърден с Решение № 244 от 13.02.2020 г. на директора на дирекция „ОДОП” при ТД на НАП – С..

С протоколно определение на съда от дата 19.05.2020 г. производството по делото е спряно до постановяване на тълкувателно решение по тълкувателно дело № 7 от 2019 г. на ВАС. След постановяване на Тълкувателно решение № 5 от 29.03.2021 г. на ВАС, Общо събрание на съдиите от Първа и Втора колегия делото е възобновено на дата 06.07.2021 г.

В съдебно заседание жалбоподателят не се явява, представлява се от адв. Ш.. Иска се от съда отмяна на ревизионния акт. Представени са писмени бележки, в които е посочено, че е налице критична доказателствена непълнота, която е самостоятелно основание за отмяната на ревизионните актове. Отсъстват изходни данни и доказателства, от които да става ясен размерът на начислените на жалбоподателя с

двата ревизионни акта публични задължения. Отсъстват извлечения от банковите сметки на дружество [фирма] с ЕИК[ЕИК], от които да се установяват движения по тези сметки в периода от 01.01.2013 г. до 31.12.2016 г. Липсва, според жалбоподателя, причинно- следствена връзка между действия на И. Х. и невъзможността на дружеството да заплати свои задължения към фиска. Отсъстват доказателства за спазване реда по чл. 20 от ДОПК (субсидиарност на задълженията при невъзможност на задълженото лице да плати). Прави се възражение за прекомерност на разноските, посочени от ответната страна. Претендира присъждане на разноски съгласно списък, представен по делото.

Ответникът – директор на дирекция „ОДОП” при ТД на НАП – С., редовно призован не се явява, представлява се от юрисконсулт Н.. Иска от съда жалбата да бъде отхвърлена. Претендира разноски по делото. Прави възражение за прекомерност на претендирания адвокатски хонорар.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, не изпраща представител и не взема становище по съществуването на делото.

Съдът, след като се запозна с материалите по делото и със становището на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед №Р-22221418003736-020-001/28.06.2018 г., връчена електронно на 23.07.2018 г., изменена със ЗИЗВР №Р-22221418003736-020-002/22.10.2018 г. и №Р-22221418003736-020-003/22.11.2018 г., е възложено извършването на ревизия на И. Г. Х. за ангажиране на отговорност по чл. 19 от ДОПК за задължения на [фирма] за корпоративен данък за периодите от 01.01.2013 г. до 31.12.2016 г.; за данък върху добавената стойност за периодите от 17.09.2013 г. до 31.03.2016 г.; за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица за периодите от 01.01.2016 г. до 31.03.2016 г.; за данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения, за вноски за фонд ДОО, ЗО и УПФ за периодите от 27.08.2013 г. до 30.04.2016 г. Всички заповеди по хода на ревизионното производство са издадени от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

С оглед установяване на факти и обстоятелства от значение за ангажиране на отговорност на основание чл. 19 от ДОПК на жалбоподателя за задължения на [фирма], от органите по приходите са предприети следните процесуални действия:

На основание чл. 37, ал. 5, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на 05.07.2018 г. на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения/ИПДПОЗЛ/ №Р-22002218004438-040-001/24.10.2018 г., в отговор на което с писмо вх. №К.-5051/30.08.2018 г. ревизираното лице е представило писмени обяснения. Според съдържанието им ревизираното лице е предало цялата налична документация, отнасяща се до [фирма] с приемо-предавателен протокол на новия управител.

С Протокол № Р-22221418003736-П.-001/12.02.2019 г. са приобщени всички документи, събрани в производство по проверка на задълженото лице, приключило с Протокол за установяване на факти и обстоятелства /ПУФО/ № П-22221417195344-073-001 / 20.06.2018 г.

На основание чл. 45 от ДОПК, е извършена насрещна проверка на [фирма], документирана с Протокол №П-22221418003736-141-001/03.09.2018 г. До дружеството е изготвено ИПДПОЗЛ №П-22221418157930-040-001/05.09.2018 г.,

връчено по реда на чл. 32 от ДОПК на 15.10.2018 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221418003736-092-001/28.02.2019 г., връчен електронно на 05.03.2019 г. В удължения с Уведомление №Р-22221418003736-РУС-001/11.03.2019 г. до 19.04.2019 г. срок на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК от ревизираното лице е подадено писмено възражение вх. №59-00-408/19.04.2019 г. срещу констатациите в ревизионния доклад. Същото е разгледано и прието за неоснователно.

Ревизията приключва с РА № Р-22221418003736-091-001 от 03.12.2019 г., издаден от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и М. Й. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен електронно на 04.12.2019 г.

На основание чл. 133, ал. 3 от ДОПК е издаден Ревизионен акт за поправка на Ревизионен акт /РАПРА/ №П-22221419206639-003-001/09.12.2019 г., връчен електронно на 10.12.2019 г. Издаденият РАПРА не влияе върху установеното по основание и размер задължение в диспозитива на РА – колона 4, редове от 1 до 168. Посочено е от ревизиращия екип (л. 74 от делото), че с корекцията на допуснатата очевидна фактическа грешка чрез издаване на РА за поправка по реда, предвиден в чл. 133, ал. 3 ДОПК, се отстранява допуснатата неточност при определяне на размера на дължимите суми. В таблица 3 на Ревизионния акт от 03.12.2019 г. е посочен общ размер на задълженията 358 251, 31 лева. По данни от таблица 1 задължението е в общ размер на 358 022, 79 лева. Следователно е установена разлика в размер на 228, 52 лева. Установени са 8 позиции, по които е допусната техническа грешка. Поправени са дължимите суми, като е посочено, че те следва да се четат както следва: задължения за довносяне в размер общо на 244 663, 51 лева и лихвите за просрочия към тях в размер общо на 113 359, 28 лева. Като тези два компонента на сумите дават общ сбор от 358 022, 79 лева.

С оспорения РА на И. Х. е ангажирана отговорност на основание чл. 19, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК, в качеството му на управител, за неплатени задължения на [фирма] за данъци и осигурителни вноски в общ размер на 358 022, 79 (в това число лихва и главница).

Ревизионният акт и актът за поправката му са оспорени по административен ред пред директора на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП. Издадено е решение № 244 от 13.02.2020 г. С решението ревизионният акт и актът за поправката му са потвърдени. Жалбата, в частта относно ангажирана отговорност за корпоративен данък за 2016 г. и за данък върху добавената стойност за данъчни периоди от м. 10.2013 г. до м. 6.2014 г. и м. 10.2014 г., е оставена без разглеждане като недопустима. Производството по тази част от жалбата на основание чл. 88, ал. 1, т. 3 АПК е прекратено поради липса на правен интерес от оспорване.

В хода на съдебното производство е изготвена съдебно-счетоводна експертиза. Експертизата дава следните отговори на поставените въпроси: Размерът на задълженията на дружество [фирма] към датата на издаване на оспорвания ревизионен акт не може да бъде установен, тъй като информационната система на приходната администрация не разполага с функционалността да извършва справка за общите задължения на дружеството за дата преди текущата, а само към датата на изготвянето ѝ. Такава справка или заместващ я писмен документ, който да посочва общите задължения на дружеството към датата на изготвяне на ревизионния акт,

липсва в кориците на делото. Според заключението на вещото лице не е възможно да се установи и представи в табличен вид размерът на неизплатените задължения на дружеството [фирма] и да се установят отклонения между тези задължения и посочените като задължения на дружеството в оспорвания ревизионен акт.

Според заключението на вещото лице не е възможно да се установи каква част от задълженията за държавно обществено осигуряване и други осигурителни задължения, представени в таблицата на оспорвания ревизионен акт, представляват начислени задължения за Фонд „Гарантиране вземанията на работници и служители“ (ГВРС), платими на основанието, в размерите и сроковете съобразно чл. 20 от ЗГВРСНР.

Не може да се установи с какъв произход са начислените в таблицата към оспорвания ревизионен акт лихви върху задължения с нулеви стойности по главница.

Според заключението на вещото лице по делото и в данъчното досие на дружеството [фирма] липсват документи, които да позволяват да се установи размерът на сумите, наредени от банковите сметки на дружеството [фирма] към трети лица с основание на превода „служебен аванс“ или „по договор“.

Експертизата е приета в съдебно заседание, проведено на дата 10.05.2022 г.

При така установената фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена в преклузивния 14-дневен срок по чл. 156 от ДОПК, от лице имащо правен интерес от оспорване и срещу подлежащ на съдебен контрол акт, поради което е допустима.

По отношение на посоченото в жалбата, че с нея се обжалва и прекратяването на производството, което е извършено от директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП по реда на чл. 88, ал. 1, т. 3 АПК, съдът намира следното: В решението на директора на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП е посочено, че при проверка относно допустимостта на жалбата се установява, че не е налице ангажирана отговорност за корпоративен данък по ЗКПО за 2016 г. и за ДДС по ЗДДС за данъчни периоди от 01.10.2013 г. до 30.06.2014 г. и м. 10. 2014 г. Административният орган е приел, че липсва правен интерес от обжалване в тази част на ревизионните актове и е прекратил производството. Съдът служебно установи, че за посочените периоди и съответните им материални данъчни закони задължения не са установени (ред 4 на таблица 1 на РАПРА; от ред 40 до ред 48 включително на таблица 1 и ред 52 на таблица 1 на РАПРА) . Налице са обаче в някои случаи начислени лихви, независимо от нулевата главница. Съдът намира, че правото на обжалване в частта, в която производството е прекратено с решението на директора на ОДОП е преклудирано. В решението изрично е посочено, че срокът за обжалване в тази част е 7 дни. Решението е получено по електронен път на дата 17.02.2020 г. Жалбата е входирана в НАП на дата 02.03.2020 г., т. е. след изтичането на 7 – дневния срок. В тази част жалбата следва да се остави без разглеждане като недопустима. Изключение прави задължението за ДДС за м. 6. 2014 г., който изрично е включен в диспозитива на решението на директора на ОДОП, че се потвърждава (независимо от обстоятелството, че е посочен и в частта за прекратяване), т. е. то се включва в обхвата на съдебния контрол. В обобщение: на съдебен контрол подлежат установените в РАПРА задължения от ред 1 до ред 3 включително на таблица 1; от ред 5 до ред 39 включително на таблица 1; от ред 48 до ред 51 включително на таблица 1 и от ред 53 до ред 168 включително на таблица 1. Като видове задължения тези редове са идентични с редовете на таблица № 1 в РА от

03.12.2019 г.

Разгледана по същество в останалата си част жалбата е основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, в съдебното производство съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган по чл. 119, ал. 2 от ДОПК и отговаря на изискванията на чл. 120 от ДОПК – съдържа всички задължителни реквизити. В ревизионното производство не са допуснати съществени процесуални нарушения. Ревизионният акт, ревизионният доклад и заповедите, свързани с възлагане на ревизията са подписани с квалифициран електронен подпис съгласно Закона за електронния документ и електронния подпис /сега Закон за електронния документ и електронните удостоверителни услуги/, като за валидното им подписване от органите по приходите са представени писмени доказателства, приобщени към делото, които не са оспорени. С оглед на това съдът намира РА за издаден от компетентни органи, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК и Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по тълкувателно дело № 10/2016 г. на ОС на съдиите от I и II отделение на ВАС. В Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по т. д. №10/2016 г. на ВАС е прието, че "за да е налице валидно издаден ревизионен акт в общата хипотеза на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, последният следва да е издаден съвместно от две лица: 1. от органа, имащ качеството на "възложил ревизията", определен за това с акт на директора на компетентната териториална дирекция и 2. от орган по приходите, определен за ръководител на ревизията със заповедта за възлагането на същата. Единият е определен по силата на закона и заповедта на териториалния директор чл. 112, ал. 2, т. 1, във вр. с чл. 119, ал. 2 ДОПК, а другият - от първия, въз основа на заповедта за възлагане на ревизия - чл. 113, ал. 1, т. 2 ДОПК.

В случая на ревизираното лице е ангажирана субсидиарна отговорност за чуждо задължение.

Видно от приложеното по делото решение на директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП, не се приема изводът на органите по приходите, че е установено укриване на факти и обстоятелства, които ревизираното лице И. Х. е длъжно по закон да обяви по съответния ред. При задължителния административен контрол е прието, че не е налице хипотезата на чл. 19, ал. 1 ДОПК по отношение на И. Х. за ревизирания период. Следователно отговорността на И. Х. за ревизирания период е ангажирана във връзка с фактическия състав, установен в хипотезата на чл. 19, ал. 2 ДОПК (с. 8 от мотивите на решението на директора на дирекция „ОДОП“).

Настоящият състав приема, че органите по приходите твърдят наличието на предпоставките по чл. 19, ал. 2, т. 1 ДОПК по отношение на И. Х.. Отговорността на жалбоподателя се ангажира за това, че като управител на [фирма] в периода от 01.01.2013 г. до 31.12.2016 г. е извършил недобросъвестно действия, в резултат на което имуществото на дружеството е намаляло и по тази причина не са погасени задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски. Тези действия са: извършване на плащания в пари от имуществото на задълженото лице, представляващо скрито разпределение на печалбата или дивидент. В резултат на тези действия имуществото на дружество [фирма] е намаляло и то не е могло да покрие своите задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски за визирания период.

Същността на отговорността по чл. 19 от ДОПК се състои във вменяване на задължение на едно лице да заплати дължими данъци или задължителни осигурителни вноски на друго лице (отговорност за чужд дълг). Целта на производството е това вземане да се насочи освен към задълженото лице и към трети лица. Преценката за законосъобразно ангажиране на отговорността на третото лице по същество касае анализ на визираните в чл. 19 - чл. 21 от ДОПК предпоставки за ангажиране на този вид особена отговорност, предвидена за трети лица - членове на органи на управление или управители на задължени лица по чл. 14, т. 1 и т. 2 от ДОПК.

С разпоредбата на чл. 19 от ДОПК е създаден особен случай на лична отговорност, предвидена за трети лица – членове на органи на управление или управители на задължени лица по чл. 14, т. 1 и т. 2 от ДОПК. В цитираната разпоредба са предвидени две хипотези, при наличието на чиито предпоставки следва да се ангажира отговорността на третото лице.

Фактическите състави по чл. 19 ДОПК не характеризират типична хипотеза на установително производство по глава петнадесета от ДОПК. С място на нормата – дял първи „Общи правила“, глава четвърта „Задължени лица“, логическото и граматическото тълкуване на разпоредбите, обективизиращи фактическите състави на института води до извода, че се касае за субсидиарна отговорност на специален субект по отношение на вземане, което има публичен характер. За разлика от установителните производства по глава XV ДОПК, в които органите по приходите изискват задължените лица да установят изгодни за себе си факти и обстоятелства, в хипотезата, при която се реализира отговорност по реда на чл. 19 от ДОПК за съответното физическо лице, всички факти и обстоятелства от предвидените в нея фактически състави следва да се установят по несъмнен начин още в хода на ревизията - чл. 170, ал. 1 от АПК, вр. с § 2 от ДОПК.

В своята практика Върховният административен съд е имал възможност да отбележи, че законосъобразното ангажиране на отговорността по чл. 19, ал. 2 ДОПК изисква същата да е за задължения на лицето по чл. 14, т. 1 и т. 2, които са реално възникнали и вследствие поведението на субекта на отговорността в периода след възникването им и преди изтичане на срока за плащането им е възникнала невъзможност да бъдат платени. За да се носи отговорност следва да е налице недобросъвестно извършване на плащания в натура или пари от имуществото на задълженото лице по чл. 14, т. 1 и т. 2 ДОПК, представляващи скрито разпределение на печалбата или дивидент, респективно да е налице отчуждаване на имущество на задълженото лице безвъзмездно или по цени, значително по-ниски от пазарните, вследствие на което имуществото на задълженото лице да е намаляло и по тази причина да не са изплатени данъци или задължителни осигурителни вноски. Доказателствената тежест за установяване на всички кумулативни предпоставки по чл. 19, ал. 1 и ал. 2 ДОПК е на органите по приходите на основание чл. 170, ал. 1 АПК, във връзка с § 2 от ДР на ДОПК. (в този смисъл решение № 9906 от 27.06.2019 г. на ВАС по административно дело № 14624 / 2018 г., Първо отделение).

В този смисъл разпоредбата на чл. 19, ал. 2 ДОПК предполага изследване на следните елементи от отговорността на третото лице:

1. Субект на отговорността - управител, член на орган на управление, прокурист, търговски представител, търговски пълномощник.
2. Наличие на задължение на лице по чл. 14, т. 1 или 2 ДОПК.

3. Извършване на определено действие - а/ извършени плащания в натура или в пари от имуществото на задълженото лице, представляващи скрито разпределение на печалбата или дивидент; б/ отчужди имущество, включително предприятието, на задълженото лице безвъзмездно или по цени, значително по-ниски от пазарните; в/ извърши действия, свързани с обременяване с тежести на имуществото на задълженото юридическо лице за обезпечаване на чужд дълг и то бъде осребрено в полза на третото лице.

4. Действието следва да е извършено недобросъвестно - лицето, което го е извършило, да е знаело за наличието на публични задължения за данъци или задължителни осигурителни вноски и да е извършило действието с цел намаляване на имуществото на задълженото юридическо лице.

5. Причинно-следствена връзка между извършеното действие, намаляване на имуществото на задълженото лице и невъзможността да бъдат погасени задължения.

6. Граници на отговорността - отговорността за непогасените задължения по ал. 2 и 3 е до размера на извършените плащания, съответно до размера на намалението на имуществото (в този смисъл е и Тълкувателно решение № 5 от 29.03.2021 г. на ВАС). Настоящият състав приема, че И. Х. е имал качеството на управител на [фирма]. В този смисъл той е годен субект на отговорността по чл. 19, ал. 2 ДОПК и първата предпоставка от фактическия състав на тази разпоредба е налице.

По отношение на втората предпоставка – наличие на задължение на лице по чл. 14, т. 1 или 2 ДОПК, съдът приема, че от органите по приходите е установен размерът на задълженията на [фирма]. Съдът приема, че задължението на дружеството е в общ размер на 358 022, 79 лева. По делото е приобщена справка от дата 11.03.2020 г. (л. 189 – 201 от делото) за задълженията на [фирма]. В самата справка е посочено, че задълженията са актуални към дата 11.03.2020 г. В колоната, в която е посочено общото задължение на „Вас Резерв И.“ е отразена сумата от 368 626, 57 лева. Сумата се различава от сумата от 358 022, 79 лева (задължения на И. Х. Г. по ревизионен акт). Това обаче не води до извод, че сумата в оспорвания ревизионен акт е посочена некоректно. Въз основа на издаденото от съда съдебно удостоверение в полза на вещото лице по делото е приобщена още една справка. Тя отразява задълженията на „Вас Резерв И.“ към дата 28.03.2022 г. (л. 325 – 338 от делото). Видно от предоставената справка в колоната главница, като задължение на [фирма] е отразена сумата от 247 151, 59 лева, която изцяло съвпада с главницата на дружеството по справката от дата 11.03.2020 г. В ревизионния акт за поправка на РА (л. 89 от делото) е посочено, че установените с настоящия РА задължения за довносяне в размер общо на 244 663, 51 лева и лихвите за просрочия към тях в размер общо на 113 359, 28 лева следва да бъдат внесени в определени банкови сметки. Сборът от тези две числа е равен на 358022, 79 лева.

Приходната администрация е предоставила на вещото лице справката от дата 28.03.2022 г., която е приета по делото и в този смисъл е част от доказателствената съвкупност. Както беше посочено, справката съдържа информация за общите задължения на дружеството [фирма] към дата 28.03.2022 г. В съпроводителното писмо (л. 325 от делото), към което са прилага посочената справка, е отразена следната забележка: справката за общите задължения на дружеството може да бъде предоставена само към датата на изготвянето ѝ, тъй като системата за управление на приходите не разполага с функционалност да извършва тази проверка за дата преди текущата. В тази връзка следва да се отбележи, че процесуалният представител на

ответника в своята аргументация в хода по същество обърна внимание, че установяването на задължения на дружеството [фирма] и оспорването на същите следва да се разглежда в отделно производство, а не в това по чл. 19 ДОПК. Доказателства за извършена ревизия на дружеството за периода от 01.01.2013 г. до 31.12.2016 г. не са представени, а и не се твърдят. Съдът приема аргументите в писмената защита на процесуалния представител на НАП, че в закона не е поставено изискване, което да е в смисъл, че задълженията на [фирма] трябва да са установени в отделно ревизионно производство. Органите по приходите са установили задълженията на [фирма] на основата на подадените от данъчно задълженото лице данъчни декларации. В тази част заключението на вещото лице не следва да бъде кредитирано. В обстоятелствената част на експертната вещото лице е приело, че ревизионното производство по оспорвания акт е проведено по реда на чл. 21 ДОПК. По този ред се установява наличието на обстоятелства за вменяване на отговорност на трето лице за задълженията на друг данъчен субект. По реда на чл. 21 от ДОПК не се установява размерът на задълженията на лицето, за които се ангажира отговорността по чл. 19 ДОПК. Вещото лице е посочило, че размерът на задължението на [фирма] към датата на издаване на оспорвания ревизионен акт не може да бъде установен, тъй като информационната система на приходната администрация не разполага с функционалността да извършва справка за общите задължения на дружеството за дата преди текущата, а само към датата на изготвянето ѝ. Съдът намира, че въпреки липсата на функционалност в информационната система на НАП, задълженията на дружеството към датата на издаване на ревизионния акт на И. Х. са установими. Обратното поставя под съмнение правната възможност данъчен субект, в случая [фирма], да декларира сам пред НАП размера на своите задължения.

По отношение на третата предпоставка на чл. 19, ал. 2 ДОПК органите по приходите считат за установено, че И. Г. Х. е теглил парични средства от сметката на дружеството, в качеството на управител. Това, според органите по приходите, се потвърждава от отговора на [фирма] и [фирма], от които е видно че от И. Х. са изтеглени суми в общ размер на 679 124, 94 лв. / 2013 г. – 154 329,49 лв., 2014 г. – 209 127,82 лв. и 2015 г. – 315 667,63 лв./ с посочено основание – по договор, за които ревизираното лице твърди, че са служебни аванси, без да представя доказателства. Констатирано е и, че освен жалбоподателят със спесимени, даващи възможност за извършването на такива действия са имали и две други упълномощени лица – С. Х. (брат) и М. Е..

Установено е, че теглените суми са в особено големи размери, надвишаващи задълженията на дружеството, като в ревизионния доклад и ревизионния акт изчерпателно са посочени размерът на изтеглените суми и че действията са в периоди, за които от [фирма] са декларирани, но не са заплащани задължения за данъци и осигурителни вноски.

Един от спорните въпроси по настоящото дело е този, дали жалбоподателят И. Х. е теглил парични суми от сметките на дружеството, на което е бил управител през ревизирания период. Настоящият състав намира за необходимо да посочи, че в хода на съдебното производство не се установи по категоричен начин фактът на теглене на парични средства от сметката на дружество [фирма] от страна на И. Х. или от страна на упълномощено от него лице. По делото не се установиха документи, които да отразяват това обстоятелство. Тежестта да докаже всички елементи от фактическия състав на разпоредбата на чл. 19, ал. 2 ДОПК е на органа по приходите, който следва

да ги докаже съгласно изискванията на чл. 170, ал. 2 АПК, вр. с § 2 ДР на ДОПК. (в този смисъл Решение № 1072 от 28.01.2014 г. на ВАС, по административно дело № 12588 / 2013 г., I-во отделение).

В писмената защита, предоставена на съда от страна на процесуалния представител на НАП, е посочено, че съдът е оставил без уважение искането за повторно изискване на информация от [фирма] и [фирма]. Действително такова искане беше направено по време на съдебното заседание от дата 10.05.2022 г. Съдът намира за необходимо да отбележи, че първото заседание по делото е било насрочено за 19.05.2020 г. и през изминалите две години органите по приходите са имали многократно възможност да попълнят доказателствата по делото, включително и с информация за движенията по банковите сметки на дружество [фирма]. От друга страна, липсата на активност от страна на ответната страна доведе до издаване на съдебно удостоверение на вещото лице (л. 306 от делото). В в т. 2 от удостоверението издадено от съда е посочено, че въз основа на него органите на НАП следва да предоставят заверени копия на извлечения от банковите сметки на дружеството [фирма] с ЕИК[ЕИК], показващи движенията по тези сметки за периода от 01.01.2013 г. до 31.12.2016 г. В съдебното заседание, проведено на 15.03.2022 г., съдът изрично е предоставил възможност на страните по делото, на основание чл. 186 и чл. 192 ГПК, вр. чл. 144 от АПК в 14 – дневен срок да изразят становище и да формулират с писмена молба до съда искания за събиране на писмени доказателства по реда на чл. 186 и чл. 192 ГПК.

Органите по приходите са посочили в ревизионния доклад, че са извършили съпоставяне на информацията за имуществото на дружеството. Дружеството е имало пълна възможност от наличните парични средства в брой и по банковите сметки за покриване на данъчните и осигурителни задължения за всяка една от ревизираните години, но такова плащане не е извършено към бюджета. Този извод органите по приходите правят на основата на „анализ на движението на банковите сметки на [фирма]“ (л. 52 от делото). В ревизионния доклад е посочено, че от сметките на дружеството са извършвани банкови преводи в полза на ревизираното лице И. Х. и на трети лица С. Х. и М. Е.. Пред съда обаче документи за такива движения по банкови сметки на [фирма] не са представени.

Изводът на вещото лице, че по делото няма доказателства за обстоятелството какви суми са преведени от дружеството [фирма] към трети лица кореспондира изцяло с документите, които са налични по делото. По делото съдът е предоставил на вещото лице съдебно удостоверение, по силата на което да се снабди от НАП със заверени копия от необходимите документи, включително на наличните в НАП извлечения от банковите сметки на дружество [фирма], които да показват движенията по тези сметки за периода от 01.01.2013 г. до 31.12.2016 г. Въз основа на депозираното съдебно удостоверение от НАП са предоставили писмен отговор, от който е видно, че в досието на дружеството [фирма] няма данни за налични извлечения от банковите сметки на дружеството, показващи движенията по тези сметки за периода от 01.01.2013 г. до 31.12.2016 г.

Този извод на вещото лице, преценен с оглед и на останалите доказателства по делото води до извод, че фактът на „насочване на парични средства“ (по терминологията на решението на директора на ТД на НАП – С.) от страна на И. Х. в качеството му на управител на [фирма] към трети лица остава недоказан.

Основателни са аргументите в жалбата, че липсват безспорни доказателства, че за съответните периоди управителят е извършвал плащания, които могат да се

квалифицират като скрито разпределение на печалбата или дивидент. Не се приемат аргументите на органите по приходите, че няма как ревизираното лице И. Х., като управител и член на орган на управление, да не знае за фактите и обстоятелствата, в случая задължения, които сам декларира. Този извод на органите по приходите се основава на презумпцията, че спорните задължения са декларирани от [фирма] в момент, в който управител и едноличен собственик на капитала е И. Х.. Не се приема и презумпцията, която е обоснована от органите по приходите, че в резултат от разпореждането с изтеглените от И. Х. парични суми, той е бил наясно, че се стига до съществено намаляване на имуществото на дружеството, а оттам и до невъзможност за погасяване на задълженията му.

Административният орган приема, че в случая е налице скрито разпределение на печалбата от дружеството към физическото лице. Това скрито разпределение на печалбата, според органа, попада в изрично изброените в § 1, т. 5, б. „а“ от ДР на ЗКПО хипотези на скрито разпределение на печалби. По смисъла на § 1, т. 5, б. „а“ от ДР на ЗКПО скрито разпределение на печалбата са сумите, несвързани с осъществяваната от данъчнозадълженото лице дейност или превищаващи обичайните пазарни нива, начислени, изплатени или разпределени под каквато и да е форма в полза на акционери, съдружници или свързани с тях лица, с изключение на дивидентите по т. 4, букви „а“ и „б“.

В хода на ревизията е установено, че за периода от 01.01.2016 г. до 31.03.2016 г. И. Х. е разпоредил изплащането на дивидент в размер на 674 880, 00 лева, за който е начислен данък върху дивидента в размер на 33 744, 02 лева, който не е внесен. Подадена е декларация по чл. 55, ал. 1 ЗДДФЛ и чл. 201, ал. 1 ЗКПО с вх. № 2202И0092589 / 25.04.2016 г. По отношение на разпореждането за изплащане на дивидент следва да се посочи, че в мотивите към ревизионния акт (л. 94 от делото) е посочено, че такова изплащане е разпоредено от страна на И. Х.. Не е установено обаче безспорно, че посочената сума е излязла реално от имуществото на дружеството. Обстоятелството, че върху посочената сума е начислен данък върху дивидента в размер на 33 744, 02 лева, който не е внесен, не води автоматично до извод, че сумата е преведена и е излязла реално от имуществото на [фирма].

Настоящият състав приема, че за отговорността по чл. 19, ал. 2 ДОПК действията на управителя следва да са извършени недобросъвестно. Това означава, че лицето, което ги е извършило, е знаело за наличието на публични задължения за данъци или задължителни осигурителни вноски и е извършило действието с цел намаляване на имуществото на задълженото юридическо лице. Не се установява действията на И. Х. да са извършени с предвидената от закона цел, а именно намаляване на имуществото на задълженото юридическо лице. Съдът не приема аргументите на органите по приходите, че умишлените действия на И. Х. се доказват от факта, че той е прехвърлил 100 % от капитала на дружеството на 10.05.2016 г. на К. М. за сумата от 1000, 00 лева.

На следващо място, според административния орган е налице причинно – следствена връзка между недобросъвестното плащане на пари от имуществото на юридическото лице и несъбираемостта на задълженията на [фирма]. Според ответника тя се е изразила в това, че въпреки достатъчната наличност на парични средства в дружеството за покриване на данъчните и осигурителните задължения за всяка една година от съответните периоди, едноличният собственик на капитала и управител на [фирма] не е разпоредил плащане. И. Х. е насочил паричните средства на дружеството

за лични нужди, с което е довел до невъзможност за погасяване на изискуеми задължения към бюджета. Административният орган сочи, че до дружество [фирма] е изпратено съобщение за доброволно изпълнение на дата 04.06.2015 г. въз основа на него е образувано изпълнително дело № 27222 / 2015 г., с което са предприети действия за събиране на публичните вземания от задълженото юридическо лице. Твърди се, че дългът на дружеството е квалифициран като трудно събираем, въпреки предприетите действия по принудително събиране.

Съдът счита, че не е доказана причинно-следствена връзка между действията на И. Х., в качеството му на управител на [фирма] и невъзможността на дружеството да заплати своите задължения към държавата. Дори да се приеме, че посочените в РА парични суми са теглени от банковата сметка на дружеството от И. Х. или от упълномощено от него лице, то това не означава, че не са използвани за дейности, които са свързани с предмета на дейност на [фирма]. Не може да се презюмира и тяхната липса от касата на дружеството. Същото се отнася и в хипотезата, при която се приеме, че дивидент в посочения от органите по приходите размер реално е излязъл от патримониума на дружеството [фирма]. За да се приеме, че е доказана причинно – следствената връзка между действията на И. Х., в качеството му на управител, и последвалата невъзможност на дружество [фирма] да покрие публичните си задължения, е било необходимо да се извърши детайлен финансов анализ на дружеството. Само при детайлен анализ на финансовото състояние на дружеството е възможно да се достигне до извод за това, че И. Х. умишлено е извършил твърдяните действия с цел намаляване на имуществото на задълженото юридическо лице. В тази връзка основателни са аргументите, изложени в жалбата до съда, че в хода на ревизията не са събрани данни относно финансовото състояние на дружеството към момента на промяната на собствеността, включително по отношение касовите наличности или вземания от предоставени служебни аванси.

Възможно и допустимо е да се приеме, че по банковите сметки на дружеството е имало достатъчно парични средства, които да покрият неговите задължения за данъци и осигуровки. В писмената защита на процесуалния представител на НАП е посочено, че не са установени данни, че процесните парични средства са били налични в касата на дружеството (не е потвърдено изобщо, че дружеството е разполагало с редовна касова отчетност и счетоводство като цяло.) Това налагало да се приеме, че към момента на продажбата на дружествените дялове, изтеглените парични средства не са представлявали част от имуществото му и не са преминали в разпореждане на новия собственик. Съдът намира този извод за необоснован. В мотивите на РА е посочено, че в хода на ревизията е извършена насрещна проверка на [фирма]. За резултатите от тази проверка е съставен протокол за ИНП № 22221418157930 – 141 – 001 / 31.10.2018 г. Видно от ревизионния доклад (л. 45 от делото) в него е отразено, че е изготвено искане за предоставяне на документи и писмени обяснения от задължено лице. То е изпратено чрез пощенски оператор на декларирания адрес. Обратната разписка се е върнала с отметка „несъществуващ адрес“. При направените посещения не е открит представляващият дружеството. Не е открито и упълномощено от него лице. Процедурата по изискване на необходимите документи от новия собственик на дружество [фирма] е приключила със залепване на съобщение по чл. 32 от ДОПК на определеното за това място в ТД [населено място], офис „И.“ и е публикувано в Интернет страницата на НАП. Съобщението за връчване по чл. 32 от ДОПК (л. 208 от делото) е поставено на дата 11.01.2018 г. и е свалено на дата 26.01.2018 г.

Следователно относно фактите за касовата наличност на „Вас Резерв И.“ и разходооправдателните документи, в частност, както и за счетоводството на дружеството, като цяло, органите по приходите са направили своите изводи при хипотеза, че дружеството не е открито на адреса. Само по себе си това е допустимо, но не и когато става въпрос за ангажиране на отговорност на лице по реда на чл. 19, ал. 2 ДОПК. Обратното тълкуване води до възможност отговорността по чл. 19, ал. 2 ДОПК да бъде ангажирана по пътя на предположенията.

По делото е направено искане за присъждане на разноски. С оглед изхода на спора такива следва да се присъдят в тежест на НАП. По делото е представен списък с разноски от страна на адв. Ш.. Претендира се сумата от 6240 (шест хиляди двеста и четиредесет) лева. От процесуалния представител на НАП е направено възражение за прекомерност на разноските. Съгласно разпоредбата на чл. 143, ал. 1 от АПК когато съдът отмени обжалвания акт, както е в случая, държавните такси, разноските по производството и възнаграждението за един адвокат се възстановяват от бюджета на органа, издал отменения акт. Съдът приема за доказани разноски в размер на 20 лева внесена държавна такса и 6220 лева платен адвокатски хонорар. Тези разноски са поискани своевременно. Съдът намира за неоснователно направеното от процесуалния представител на ответника възражение за прекомерност на заплатения адвокатски хонорар. Същото е договорено и заплатено в минималния предвиден в действащата към момента на договаряне и заплащане разпоредба на чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1 за минималните размери на адвокатските възнаграждения. Съдът не може да определи възнаграждение под минимума в наредбата. В тежест на ответника следва да се възложи и възнаграждението за изготвената по делото експертиза в размер на 500 лева.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София-град, III отделение, 45 състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на И. Г. Х., адрес: [населено място], [улица], [жилищен адрес]0, чрез адв. М. В. Ш., адрес на кантора: [населено място], [улица], ет. 1, ап. 2, Ревизионен акт № Р – 22221418003736 – 091 – 001 / 03.12.2019 г., както и Ревизионен акт № П – 22221419206639 – 003 – 001 / 09.12.2019 г. за поправка на ревизионен акт, в частта, в която са потвърдени с Решение № 244 от 13.02.2020 г. на директора на дирекция „ОДОП“ при ТД на НАП – С., с които е ангажирана неговата отговорност по чл. 19, ал. 2 от ДОПК, в качеството му на управител на [фирма], ЕИК[ЕИК], за задължения на дружеството както следва:

- за задължения за данък върху добавената стойност за отделните данъчни периоди м. 09.2013 г., от м. 06.2014 г. до м. 09.2014 г. и от м. 11.2014 г. до м. 03.2016 г., ведно със съответните лихви за забава;

- за задължения за вноски за ЗО за отделни данъчни периоди от м. 08.2013 г. до 30.04.2016 г., ведно със съответните лихви за забава;

- за задължения за вноски за УПФ за отделни данъчни периоди от м. 08.2013 г. до 30.04.2016 г., ведно със съответните лихви за забава;

- за задължения за вноски за ДОО за отделни данъчни периоди от м. 08.2013 г. до 30.04.2016 г., ведно със съответните лихви за забава;

- за задължения за данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения за отделните данъчни периоди от м. 08.2013 г. до 30.04.2016 г., ведно със съответните лихви за забава;
- за задължения за корпоративен данък за 2013 г., 2014 г. и 2015 г., ведно със съответните лихви за забава;
- за задължения за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни лица за периодите от 01.03.2016 г. до 31.03.2016 г., ведно със съответните лихви за забава

ОСТАВЯ БЕЗ РАЗГЛЕЖДАНЕ, като недопустима жалбата срещу решението на Директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП в частта, с която производството на основание чл. 88, ал. 1, т. 3 АПК е прекратено поради липса на правен интерес.

ОСЪЖДА Териториална дирекция на НАП – С. град при ЦУ на НАП да заплати на И. Г. Х., ЕГН [ЕГН], сумата в размер на 6740 (шест хиляди седемстотин и четиредесет) лева разноски по делото.

Решението, в частта за оставяне на жалбата без разглеждане, подлежи на обжалване с частна жалба пред Върховния административен съд в 7 – мо дневен срок от съобщаването му на страните.

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

СЪДИЯ: