

РЕШЕНИЕ

№ 719

гр. София, 10.02.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 15 състав, в публично заседание на 02.02.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Полина Якимова

при участието на секретаря Клавдия Дали, като разгледа дело номер **1629** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156–161 от ДОПК.

В постъпило в дирекция „ОДОП“ С. на 22.11.2019г. оспорване А. Н. А. заявява недоволство от РА № Р 22221018003496 091 001/ 4.04.2019г., издаден съвместно от Фиданка Йоневска, началник сектор, възложил ревизията и Г. П., главен инспектор по приходите – ръководител, потвърден с Решение № 1812/ 25.10.2019г. на заместващ директора на дирекция „Обжалване и данъчно–осигурителна практика” С., установяващ в тежест на А. отговорност по чл.19 от ДОПК за задължения на [фирма] за корпоративен данък за 2016г. и 2017г. в размер на 54522,64 лв. и закъснителни лихви, възлизащи на 10433,52 лв.

Въведено е възражение за нищожност на акта поради липса на идентитет между възложилия ревизията орган и този, издал РА в условията на поделена компетентност с ръководителя й. Оплакванията за материалната му незаконосъобразност са аргументирани с твърдение, че предоставянето на лихвоносни заеми от [фирма] не може да се определи като недобросъвестно поведение на управителя на дружеството, което да е в обхвата на чл.19, ал.2 ДОПК. Към момента на предоставяне на заемите дружеството не е имало установени и изискуеми задължения по ЗКПО за 2016г. и 2017г., нито непогасени задължения за корпоративен данък. Наличието на свързаност между дружествата заемодател и заематели не е релевантно за приложението на чл.19, ал.2 ДОПК. Заемите не са безвъзмездни; предоставянето на обезпечение не е условие за действителност на заема; предназначението на заетата сума е от значение при договорите за кредит.

Поддържа се, че не е установена невъзможност за събиране на задълженията на [фирма], нито е доказана причинно-следствената връзка между действията по чл.19, ал.2 ДОПК и несъбирането на задълженията. Органите по приходите са възпроизвели констатации и изводи от РА, издадени спрямо други правни субекти, които са неотнормисими към случая.

Искането до съда, аргументирано подробно и по реда на чл.149, ал.3 ГПК вр. § 2 ДР на ДОПК, е за прогласяване нищожността на акта, алтернативно – за отмяната му. Претендират се и разноски.

Ответникът – директорът на дирекция „ОДОП“ С., представляван от юрисконсулт, оспорва жалбата с препращане към съображенията в потвърждаващото РА решение. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

От фактическа страна се установява:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221018003496-020-001/ 15.06.2018г., връчена на А. на 29.06.2018г., издадена от В. В., началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. в качеството на заместник на Фиданка Йоневска, на началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. (съгласно Заповед №РД-84-2200-673/11.06.2018 г. на директора на ТД на НАП С.), изменена със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия (ЗИЗВР) №Р-22221018003496-020-002/ 01.10.2018г., издадена от Фиданка Йоневска, началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на жалбоподателя за установяване на отговорност по чл.19 от ДОПК за задължения на [фирма] за корпоративен данък за периодите от 01.01.2015г. до 31.12.2017г., установени с РА и ГДД. Фиданка Йоневска и В. В. са оправомощени със Заповед №РД-01-803/ 07.06.2017г. на директора на ТД на НАП С. да изпълняват функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК. Срокът за приключване на ревизията е 29.10.2018г.

Съставен е Ревизионен доклад (РД) №Р-22221018003496-092-001/ 03.01.2019г., връчен на 07.02.2019г. по електронен път, срещу който в срока и по реда на чл.117, ал.5 от ДОПК е подадено писмено възражение, разгледано и преценено като неоснователно от издателите на ревизионния акт.

РА №Р-22221018003496-091-001/ 04.04.2019г., издаден от Фиданка Йоневска – орган, възложил ревизията и Г. П., главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител, е връчен на адресата си на 14.08.2019г. по електронен път.

В отговор на ИПДПОЗЛ №Р-22221018003496-040-001/ 06.07.2018г., касаещо дейността и управлението на [фирма], А. е представил доказателства с придружително писмо с вх. №24-00-1237#6/ 27.09.2018г.

Искания за събиране на доказателства ревизиращите изпратили и до [фирма], в която [фирма] има банкова сметка. Получен е отговор вх. №24-00-1237# 9/ 17.10.2018г. Събрани са сведения и от банките в страната за периода от 01.01.2015г. относно данни за всички действащи, открити и/или закрити банкови сметки, в т.ч. в клонове на банката; информация за наличие на приети ценности на депозит - съхранение и вид на ценностите; информация за наличие на отдадени под наем сейфове на лицето; документи във връзка с наемането и плащането на наем от лицето; информация за наличие на извършени плащания на лицето по предявени пред банката чекове; информация за направени парични преводи от/към лицето към/от други лица чрез W. U., M. G. или други оператори, извършващи парични преводи в страната и чужбина.

Съгласно чл. 62, ал. 5 от Закона за кредитните институции (ЗКИ) въз основа на

декларация за разкриване на банкова тайна за притежаваните от А. банкови сметки, от банките са изискани разпечатки за движението на банковите сметки за периода от 01.01.2015 г. до периода на извършване на ревизията.

При насрещната проверка на [фирма] е констатирано, че то има неплатени задължения за 2016г. за корпоративен данък – 46 856,30 лв. и лихви за забава – 8 369,73 лв., установени по основание и размер с РА №Р-22221717007258-091-001/07.06.2018г.; за 2017г. – деклариран с ГДД №2217И0154009 от 2018г., но невнесен корпоративен данък в размер на 7666,34 лв. и лихви 587,80 лв., както и невнесени лихви за корпоративен данък за 2015г. в размер на 97,68 лв., за събирането на които е образувано изпълнително дело.

В Служебна бележка вх. №24-00-1237#5/ 31.08.2018г. е посочено, че спрямо [фирма] е образувано изпълнително дело №[ЕИК]/ 2017г. за задължения в общ размер на 89 859,86 лв., включващи 77 549,31 лв. главница и 12 310,55 лв. лихви за забава. За тяхното обезпечаване е наложен заповест на банкови сметки с Постановления № С170022-022-0036785/ 27.06.2017г. и Постановление за продължаване действието на наложените предварителни обезпечителни мерки №С180022-139-0001383/ 21.06.2018г. В ПП СУП има данни за декларирана банкова сметка в [фирма]. Дружеството не разполага с имущество и пътни превозни средства. Не са представени активи за обезпечаване на задължението.

С Протокол № 0852743/ 29.10.2018г. е приобщен издаденият спрямо [фирма] РА №Р-22221717007258-091-001/ 07.06.2018г. заедно с РД № Р-22221717007258-091-001/ 22.03.2018г., а с Протокол № 0852746/ 29.10.2018г. - издадените спрямо Сдружение „СПОРТЕН КЛУБ ПУЛС-С.“ Ревизионен доклад №Р-22221717001367-092-001/09.01.2018г. и Ревизионен акт №Р-22221717001367-091-001/15.03.2018г. Сдружението е контрагент на [фирма], а от 10.08.2016г. РЛ председател на управителния съвет на организацията.

Констатирано е, че през 2016г. [фирма] чрез управителя си А. е предоставило на дружества - свързани лица по смисъла на ДОПК заеми, подробно описани в ревизионния доклад, а именно:

на [фирма] с едноличен собственик на капитала и управител А. А. е предоставен заем в размер на 200 000 лв. по силата на договор за заем от 17.09.2016г., която заемополучателят има право да заема и връща многократно, като не следва да се надхвърля посочения по-горе размер. По силата на чл.3, ал.1 от договора заемателят дължи на заемодателя годишна лихва върху заетата сума в размер на 4,5% за срока, за който същата е предоставена. Заемателят се задължава да върне заемната сума в срок до 17.09.2020г. (чл.2, ал.1 от договора). Приложено е копие на банково извлечение от [фирма] от 28.10.2016г. за извършен вътрешнобанков превод на сумата от 200 000 лв., като в основанието му е записано [фирма] увеличаване на капитала от името и за сметка на [фирма].

По силата на сключен на 01.01.2016г. договор [фирма] е предоставило на свързаното лице [фирма], председател на чийто съвет на директорите и представляващ е отново жалбоподателят, заем в размер на 300 000 лв. за нуждите на стопанската дейност на заемателя, подлежаща на връщане до 01.01.2017г. Според чл.3 от договора заемателят дължи на заемодателя годишна лихва върху заетата сума в размер на 8% за срока, за който същата му е предоставена. Видно от мемориални ордери, послужили като основание за направените счетоводни записвания от [фирма], сумата е превеждана на части с вносни бележки от м. 02.2016г., м. 04.2016г., м. 05.2016г., м. 07.2016г., м.

11.2016г. и м. 12.2016г. Между страните по договора е подписан и анекс от 01.12.2016г., с който се изменят размерът на заетата сума – 350 000 лв. и размерът на годишната лихва – 4,5%.

Третият заем, в размер на 28 000 лв., е предоставен от [фирма] на свързаното лице [фирма] по силата на договор от 14.12.2016г. Срокът за връщане на заема е 14.12.2020г., а уговореното възнаграждение за ползването на заема (лихва) е 4,5% за срока, за който заемът е предоставен. Не се спори, че сума в размер на 27 624,16 лв. е предоставена на заемателя на 13.12.2016 г.

Органите по приходите са заключили, че доколкото получателите на заемите се представляват от А. А. в качеството му на управител/ член на съвета на директорите и негов председател, той се е договарял сам със себе си. Освен това липсата на активи за погасяване на установените на [фирма] публични задължения, е безспорно констатирана от събраните доказателства във връзка с производството за принудително събиране на публични вземания. Предвид установените в хода на ревизията обстоятелства относно финансовото състояние на дружеството, действията за принудително събиране на установените публични вземания, липсата на активи за тяхното обезпечение и събиране и знание от страна на А. за тези обстоятелства, е обоснован извод, че са доказани предпоставките на чл. 19, ал. 2, т. 1 от ДОПК (в редакцията на закона в сила от 04.08.2017 г.). Издателите на ревизионния акт са приели, че се касае за недобросъвестно предоставяне на заеми от [фирма] чрез представляващия А., в резултат на което не са погасени задължения за корпоративен данък и съответните лихви на дружеството.

Ревизиращите приемат, че РЛ в качеството си на управител на [фирма] със своите действия е допуснал извършване на плащания и разпореждане с парични средства на дружеството през 2016г., като вследствие на това финансовият актив е намалял в такава степен, че да не могат да се платят изискуемите задължения на дружеството, поради което е изпълнен съставът на чл. 19, ал. 2 от ДОПК. Освен това доколкото се касае за публични задължения, за чието невнасяне в срок съгласно ЗЛДТДПДВ, ДОПК и материалните данъчни закони 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 такова изрично ограничаване на отговорността в този аспект, отговорността на третото лице по чл. 19 от ДОПК при условията на същия член, следва да е за задължението на юридическото лице - както за главницата, така и за лихвата, дължимата от законовия падеж на това задължение до датата на погасяването му.

По тези съображения на основание чл.19, ал.2 от ДОПК е ангажирана отговорността на А. А. за задължения на [фирма] за корпоративен данък за 2016г. – 46 856,30 лв. и лихви за забава – 9 554,24 лв., установени по основание и размер с РА №Р-22221717007258-091-001/ 07.06.2018г.; за 2017г. – деклариран с ГДД №2217И0154009 от 2018 г., но невнесен корпоративен данък в размер на 7 666,34 лв. и лихви за забава в размер на 781,60 лв.

РА № Р 22221018003496 091 001/ 4.04.2019г. е връчен на адресата си електронно на 14.08.2019г. и е своевременно (на 22.08.2019г.) оспорен пред органа по чл.152, ал1 ДОПК. Потвърден е с Решение № 1812/ 25.10.2019г. на заместващ директора на дирекция „ОДОП“ С., узнато от А. на 11.11.2019г.

Жалбата, въз основа на която е образувано настоящето производство, е предадена на

пощенски оператор на 21.11.2019г. (л.29) и е допустима.

Според заключението на ССЕ, основано на материалите по делото, но и на допълнително предоставени от [фирма] документи и счетоводни регистри (приети в осз на 02.02.2021г.), по счетоводни данни активите на дружеството са в размер на 697653,90 лв. и включват вземания от клиенти, вземания от други кредитори, вземания от предоставени кредити, вземания от предоставени лихви по кредити, каса в левове и разплащателна сметка в левове. Задълженията на търговеца, включително по РА № Р-22221717507258-091.001/7.06.2018г., възлизат на 169951,73 лв.

Други доказателства от значение за предмета на спора по делото не са ангажирани.

При установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Ревизионното производство се образува с издаването на заповедта за възлагането на ревизия – чл.112, ал.1 ДОПК. В чл.119, ал.2 ДОПК е предвидено, че РА се издава от органа, възложил ревизията и от нейния ръководител - този, който е посочен в заповедта за възлагане чл.113, ал.1, т.2 ДОПК, а органът, възложил ревизията, е териториалният директор или лицето, на което са делегирани правомощията за това по реда на чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК.

В Тълкувателно решение №5 от 13.12.2016г. по т.д.№10/2016г. 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.

От разпоредбата на чл.7, ал.3 ДОПК следва правилото за неизменност на компетентния орган по приходите за разглеждане и решаване на конкретен въпрос или преписка. Изключението от това правило е изземването на разглеждането и решаването на въпроса/преписката и възлагането им на друг орган. Предпоставките за изземване на производството са изчерпателно изброени-наличие на основания за отвод или самоотвод и трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения.Правомощието да промени компетентния орган е на определен в закона горестоящ орган, като при действието на чл.7, ал.3 ЗНАП правомощието по чл.7, ал. 3 ДОПК е част от компетентността на изпълнителния и на териториалния директор или на определени от тях служители на агенцията.

В разглеждания случай началото на ревизионното производство е поставено със ЗВР № Р-22221018003496-020-001/ 15.06.2018г., подписана от В. В., в качеството и на заместник на Фиданка Йоневска, двете заемащи длъжност началник-сектор при ТД на НАП-гр.С..

Трайната е съдебната практика, че за да е изпълнен фактическият състав на заместването, следва да са на лице кумулативно следните предпоставки:

1. Изрична писмена заповед, издадена от съответния компетентен според спецификата на случая административен орган, с която да е определено лицето, което ще изпълнява функциите на отсъстващия титуляр на длъжността,
2. Доказателства за отсъствие/обективна невъзможност за изпълнение на възложените функции, съобразно Тълкувателно решение № 4 от 22.04.2004 г. на ВАС по д. № ТР-4/2002 г., на титуляря на длъжността.

Във връзка с установяване компетентността на органа, издал РА, по делото са приети като доказателство Заповед № РД-01-803/ 07.06.2017г., Заповед № РД-84-2200-673/11.06.2018г. (л.164), двете на директора на ТД на НАП С., както и заповед с нечетлива сигнатура от 5.06.2018г., с която е разпоредено А. М. да изпълнява задълженията на Р. Я.. От първата е видно, че Фиданка Йоневска е натоварена с правомощията на орган по възлагане на ревизии. Със същата заповед и В. В., заемаща длъжността Началник Сектор "Ревизии" в Дирекция "Контрол" при ТД на НАП – С., е оправомощена с правомощията на орган по възлагане на ревизии, но не и при отсъствието на титуляря Йоневска (вж т.І.3 и т.ІІ.5 от заповедта). Със следващата заповед от 11.06.18г. В. е натоварена да замества Йоневска за времето от 11.06. до 15.06.18г., включително, но не и с изричното оправомощаване да издава по заместване на този служител заповеди за възлагане на ревизии. Заповедта от 5.06.2018г. е индичия за отсъствието на Р. Я., който по силата на т.ІІ.19 от Заповед № РД-01-803/ 7.06.2017г. е натоварен да замества в качеството ѝ на възлагащ ревизии орган Йоневска.

Предвид изложеното, съдът приема, че заместващата В. В. е разполагала със самостоятелна компетентност да възлага ревизии в качеството си на началник сектор „Ревизии“ към Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП - [населено място] на основание раздел І, т. 3 от Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г., но не и с такава да замества Фиданка Йоневска при упражняване на предоставеното на последната правомощие да възлага ревизии. В тази връзка ЗВР № Р-22221018003496-020-001/ 15.06.2018 г. неправилно е издадена от В. В. в качеството и на заместник на Фиданка Йоневска. Неин издател е В. В. в лично качество, оправомощена самостоятелно да възлага ревизии, на основание Заповед № РД-01- 803/ 07.06.2017г. Същата е връчена на оспорващия и именно тя е сложила началото на ревизионното производство, като с нея е определен на основание чл.113, ал.1, т.2 от ДОПК съставът на ревизиращия екип, вкл. и органът по приходите от този състав, изпълняващ функциите на "ръководител на ревизията". Оттук следва и изводът, че именно В., в качеството си на орган, възложител на ревизията и на основание чл.119, ал.2 от ДОПК, е следвало да издаде Ревизионен акт № Р-22221018003496-091-001/ 4.04.2019г. в условията на поделена компетентност заедно с органа по приходите - ръководител на ревизията.

Оспореният РА е издаден съвместно от Фиданка Йоневска - като орган, възложил ревизията, и Г. А. П. - като ръководител на ревизията. Предвид изложеното по-горе обаче, съдът намира, че Фиданка Йоневска не е притежавала материална компетентност да издаде ревизионния акт на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

Липсата на компетентност на единия орган при поделена компетентност по чл. 119 от ДОПК обуславя нищожност на издадения ревизионен акт. Независимо от изложеното, липсват доказателства за изземване на преписката от В. В. и предаването ѝ на Фиданка Йоневска като орган,

възложил ревизията, с оглед законосъобразно издаване на последващите заповеди, включително и оспорения РА. В Заповед № РД-34-2200-673/11.06.2018 г. липсва и позоваване на нормата на чл. 7, ал. 3 от ДОПК и на конкретни обстоятелства, които предоставят възможност на горестоящия орган да иземе правомощия на орган по приходите и да възложи на друг орган по приходите тяхното изпълнение.

От изложеното следва, че ЗВР, с която е поставено началото на ревизионното производство, а също така съобразно императивното правило на чл.113, ал.1, т.2 от ДОПК е определен и органът, натоварен с функциите на "ръководител на ревизията" и в този смисъл определен да участва в екипа по издаването на РА, съобразно нормата на чл.119, ал. 2 от ДОПК, е издадена от некомпетентен орган, поради което и не е могла да породи целените правни последици.

При формиране на изводите си съдът съобрази практиката на ВАС, изразена в Реш.№ 18/03.01.2020г. по адм.д. № 8637/2019г. на ВАС, I отд. и цитираната в него съдебна практика.

Независимо от извода за нищожност на РА, съдът намира следното относно неговата материална законосъобразност:

Фактическите състави по чл.19 ДОПК не характеризират типична хипотеза на установително производство по глава петнадесета от ДОПК. Систематическото място на нормата – дял първи „обща правила“, глава четвърта, „задължени лица“, логическото и граматическото тълкуване на разпоредбите, обективиращи 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.

Нормата на чл.19, ал.2 ДОПК (в относимата редакция) определя, че управител, член на орган на управление, прокурор, търговски представител, търговски пълномощник на задължено юридическо лице по чл. 14, т. 1 и 2 носи отговорност за непогасените задължения на задължено юридическо лице по чл. 14, т. 1 и 2, когато недобросъвестно извърши едно от следните действия, в резултат на което имуществото на задълженото лице е намаляло и по тази причина не са погасени задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски: 1. извърши плащания в натура или в пари от имуществото на задълженото

лице, представляващи скрито разпределение на печалбата или дивидент, или отчужди имущество, включително предприятието, на задълженото лице безвъзмездно или по цени, значително по-ниски от пазарните; 2. извърши действия, свързани с обременяване с тежести на имуществото на задълженото юридическо лице за обезпечаване на чужд дълг и то бъде осребрено в полза на третото лице.

Съотнесена към разглеждания случай, така формулирана законовата норма 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.

1) Налице е първата предпоставка на чл. 19, ал. 2 от ДОПК, а именно качеството на А. А. на управител на [фирма], считано от 3.12.2015г.

Не се спори и по 2) установени задължения на [фирма] с РА № Р-22221717007258-091-001/ 7.06.2018г. корпоративен данък в размер на 46856,30 лв. и закъснителни лихви 8369,73 лв. и с ГДД по ЗКПО а 2017г. 7666,34 лв. и лихви 587,80 лв., както и невнесени лихви за корпоративен данък за 2015г. в размер на 97,68 лв. Видно е от данните по ревизионната преписка, че за събиране на цитираните задължения е образувано изп. дело 0[ЕИК]/ 2017г.

Въз основа на изложеното следва да се приеме, че ревизираното лице има качество на трето лице по смисъла на чл.19, ал.2 ДОПК.

Спорът се свежда до това, дали са налице останалите елементи от

фактическия състав на отговорността - дали задълженото лице А. в качеството си на управител на [фирма] е извършил действия, попадащи в хипотезите, очертани в ал. 2 на чл. 19 ДОПК и съществува ли причинно-следствена връзка между тези действия и невъзможността да могат да бъдат събрани задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски на дружеството.

От съобразителната част на ревизионния акт е видно, че като действия, влизащи в хипотезата на чл. 19, ал. 2 ДОПК, са посочени следните факти и обстоятелства: сключването на три договора за заем през 2016г. със заемодател [фирма] с дружества, чийто управител и представляващ е отново А., който е договаря сам със себе си., което ревизорите квалифицират като недобросъвестно предоставяне на заеми. Жалбоподателят е допуснал извършване на плащания и разпореждане с парични средства на дружеството през 2016г., като вследствие на това разпореждане финансовият актив е намалял в такава степен, че да не могат да се платят изискуемите задължения на [фирма].

Решаващият орган е на становище, че жалбоподателят е отчуждил имущество на дружеството безвъзмездно или по цени, по-ниски от пазарните, вследствие на което имуществото на задълженото лице е намаляло и по тази причина не са заплатени данъци и ЗОВ. Акцентира върху неподписания екземпляр от заемния договор, сключен между [фирма] и [фирма]. Индиция за безвъзмездно отчуждаване на имуществото е и липсата на уговорки в защита на кредитора-заемодател. Не са поискани и представени обезпечения по заема. Аналогични съображения са изложени по отношение на договора за заем, сключен на 17.09.2016г. със [фирма]. Изтъква се още, че плащанията по два от договорите за заем са извършени през цялата 2016г., включително в края ѝ, когато финансовият резултат от дейността е бил известен на жалбоподателя. Обобщено е, че А. е извършил разпоредителни действия – фактическо предоставяне на сумина свързани лица, прикрити под формата на заем, с паричните средства на дружеството, довели до невъзможност за погасяване на неговите задължения.

Извън контекста на другите факти и обстоятелства по делото, посочените действия биха могли да бъдат възприети като такива по смисъла на чл. 19, ал. 2 ДОПК. Тъй като отговорността на задълженото лице по тази норма е субсидиарна, т.е. дотолкова, доколкото в резултат на тези действия се стига до невъзможност за събиране на задълженията на субекта по чл. 14, т. 1 и 2 ДОПК, то обстоятелство следва да бъде установено от приходния орган чрез допустими доказателствени средства.

Съдът намира, че в случая не е доказано наличието на такава

причинно-следствена връзка между действията на управителя на дружеството и невъзможността да бъдат събрани задълженията на търговеца, по следните съображения.

Даването на парична сума в заем на друго юридическо лице не попада в хипотезите на действията посочените в чл. 19, ал. 2 ДОПК. Дадената в заем сума съставлява актив/вземане на заемодателя (това обстоятелство се установява и от заключението на ССЕ), който може да бъде събран. За част от дадените в заем суми към датата на издаване на РА няма настъпил падеж за връщане и същите са изискуеми след тази дата. Всяко от трите заемни съглашения съдържа уговорка за лихви – 4,5 % годишно, за чийто размер не са събрани доказателства от ревизията, че е в размер, значително по-нисък от пазарната лихва.

Предвид така изложените обстоятелства не може да бъде прието, че съществува причинно-следствена връзка между извършените действия от страна на управителя на дружеството/основно и преобладаващо извършеното заплащане на дивидент/ и невъзможността да бъдат събрани публичните задължения на [фирма].

При липсата на всички изискуеми кумулативни предпоставки по чл.19 ДОПК, издаденият РА на това основание е незаконосъобразен.

При този изход на спора и при своевременно заявеното искане на А. се следват разноски, каквито той е направил в размер на 500 лв. – 450 лв. депозит за ССЕ и 50 лв. за внасяне на държавна такса. Следват му се обаче такива, възлизащи на 460 лв., тъй като дължимата държавна така по жалбата е 10 лв.

По тези съображения съдът

РЕШИ

ПРОГЛАСЯВА за нищожен, по жалбата на А. Н. А., Ревизионен акт № Р 22221018003496 091 001/ 4.04.2019г., издаден съвместно от Фиданка Йоневска, началник сектор, възложил ревизията и Г. П., главен инспектор по приходите – ръководител, потвърден с Решение № 1812/ 25.10.2019г. на заместващ директора на дирекция „Обжалване и данъчно–осигурителна практика” С., установяващ в тежест на А. отговорност по чл.19 от ДОПК за задължения на [фирма] за корпоративен данък за 2016г. и 2017г. в размер на 54522,64 лв. и закъснителни лихви, възлизащи на 10433,52 лв.

ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - С. при ЦУ на НАП да заплати на А. Н. А., 460 (четирисотин и шейсет) лв. направени по делото разноски .

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от неговото съобщаване на страните.

СЪДИЯ: