

РЕШЕНИЕ

№ 251

гр. София, 13.01.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69 състав, в публично заседание на 13.12.2019 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **7145** по описа за **2016** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на Е. З. Б. със съдебен адрес [населено място], [улица], вх.Б, ет.2, ап.17, чрез адв. И. Д. от САК, срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221015003189-091-001/14.03.2016 г., издаден от М. С. Х. – орган, възложил ревизията и Д. Д. Т. – ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с решение № 941 от 09.06.2016 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) [населено място], относно установена отговорност по чл. 19, ал. 2 от ДОПК за задължения на [фирма] общо в размер на 409 757,21 лв., в т.ч. главница в размер на 333 906,74 лв. и лихви за забава в размер на 75 850,47 лв., при установени деклариращи, но невнесени от [фирма] задължения за данъци и осигурителни вноски, както следва: за данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения по Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) в размер на 30 251,00 лв. и лихви за забава в размер на 7 973,33 лв.; за вноски за здравно осигуряване – за осигурители по Закона за здравното осигуряване (ЗЗО) в размер на 65 687,20 лв. и лихви за забава в размер на 13 885, 55 лв.; за вноски за ДОО – за осигурители по Кодекса за социалното осигуряване (КСО) в размер на 161 867,33 лв. и лихви за забава в размер на 34 213,13 лв.; за вноски за универсален пенсионен фонд (УПФ) – за осигурители по КСО в размер на 23 827,19 лв. и лихви за забава в размер на 5 050,10 лв.; за данък върху добавената стойност по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) в размер на 52 274,02 лв. и лихви за забава в размер на 14 728,36 лв.

Жалбоподателката излага доводи за нищожност на РА поради допуснати съществени процесуални нарушения и незаконосъобразност поради неправилно приложение на материалния и процесуален закон. Сочи липса на изискуемо съдържание на заповедта за възлагане на ревизия (ЗВР) поради непосочване, че се ангажира отговорността ѝ по чл.19, ал.2 ДОПК, както и поради неспазване на времеви период на ревизиата, тъй като е изпълнителен директор на [фирма] от 15.05.2008 г., а не от 01.01.2008 г. Визира нарушение на чл.117, ал.3 и ал.4 ДОПК поради невръчване на приложенията към ревизионния доклад (РД), както и нарушение на чл.120, ал.2 ДОПК поради необсъждане на възраженията ѝ срещу РД. Оспорва изпълнението на законовите предпоставки по чл.19, ал.2, предл.1 ДОПК, тъй като плащането на служебни аванси не било равнозначено на плащане от имуществото на задълженото лице, което не се лишавало от собствени парични средства, а придобивало актив срещу тях. Евентуално увреждане би било налице при неотчитане на аванса, което в случая не било установено. Поддържа липса на причинно-следствена връзка между несъбиращите публични вземания на дружеството [фирма] и изплатени служебни аванси, както и липса на доказателства, че спрямо търговеца са предприети действия по събиране на публичните вземания. Претендира се съдът да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт в оспорената част и да присъди сторените разноски.

Ответникът Директор на ДОДОП [населено място] оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна: Със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221015003189-020-001 от 05.05.2015 г., издадена от М. С. Х. - началник сектор "Ревизии" в Дирекция "Контрол" на ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателката от органи по приходите Д. Д. Т. (ръководител на ревизиата) и Я. Г. К. за ангажиране на отговорността ѝ по чл.19 ДОПК за задължения на [фирма], както следва: за Универсален пенсионен фон (УПФ) за осигурители за периода от 01.08.2011 г. до 31.12.2014 г., за вноски за здравно осигуряване (ЗО) за осигурители за периода от 01.01.2008 г. до 31.12.2014 г., за данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения за периода от 01.01.2008 г. до 31.08.2013 г., отговорност за ДОО за осигурители за периода от 01.01.2008 г. до 31.12.2014 г. и отговорност за ДДС за периода от 01.08.2013 г. до 31.10.2014 г., в тримесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 04.06.2015 г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 04.09.2015 г. Срокът на ревизиата е удължен съобразно чл.114, ал.2 ДОПК до 04.11.2018 г. със ЗВР от 02.09.2015 г. и от 01.10.2015 г. Противно на твърденията в жалбата, заповедите са издадени във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и са връчени на задълженото лице.

Компетентността на органа, възложил ревизиата, произтича от раздел I, т.14 на представена от ответника заповед № РД-01-552 от 07.03.2013 г., с която директорът на ТД на НАП С. е възложил на М. С. Х. в качеството ѝ на началник сектор „Ревизии“, отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С. функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 и чл.119, ал.2 ДОПК.

Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали ЗВР, РД и РА, се установява от представени от ответника удостоверения на л.249-255 от делото. Същите съдържат изрично отбелязване за притежаван от М. С. Х. квалифициран електронен подпис в периода от 11.12.2014 г. до 11.12.2015 г. и от 08.12.2015 г. до

07.12.2017 г., от Д. Д. Т. за периода от 19.06.2014 г. до 18.06.2015 г. и от Я. Г. К. в периода от 19.06.2014 г. до 18.06.2015 г., поради което съдът приема, че документите са подписани с валидни квалифицирани електронни подписи (КЕП). Доказателствата не са оспорени от противната страна, вкл. по реда на чл.184 ГПК, за което изрично е предоставена възможност на жалбоподателката в открито съдебно заседание на 26.09.2018 г.

В писмените бележки по същество на спора адв.И. Д. е направил възражение за връчване на доверителката му на документи, които не са подписани с КЕП. Следва да се има предвид, че документите се създават в един оригинал, който се съдържа в ревизионната преписка. На адресатите се връчват преписи от документите, поради което връчването на ревизираното лице на документи, които евентуално не са подписани с КЕП, по никакъв начин не опорочава ревизионното производство. Противно на доводите на процесуалния пълномощник, евентуално връчване на ревизираното лице на актове без КЕП не опорочава ревизионното производство, което е образувано валидно по реда на чл.112, ал.1 ДОПК, процесните ЗВР, РД и РА са подписани с валидни КЕП и са издадени в изискуемата форма по чл.113, ал.1, респ. чл.117, ал.2 и чл.120, ал.1 ДОПК. На ревизираното лице са връчени кпия от документите, а не какво се твърди някакъв проект на документ. По изложените съображения не се установяват твърдените от жалбоподателката пороци в издадените по ревизионната преписка ЗВР, РД и РА.

Издаден е ревизионен доклад (РД) № Р-22221015003189-092-001 от 23.11.2015 г. от определените в звр органи по приходите. Издаването на РД извън срока по чл.117, ал.1 допк не е съществено процесуално нарушение, тъй като сроковете са инструктивни. РД е връчен на ревизираното лице (рл) на 08.02.2016 г. По реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено писмено възражение срещу ревизионния доклад, което е прието за процесуално недопустимо, тъй като към него не е приложено пълномощно на адвокат И. Р. Ш..

Ревизията приключва с РА №Р-22221015003189-091-001 от 14.03.2016 г., издаден от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Д. Д. Т., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

С ревизионния акт е установена отговорност по чл. 19, ал. 2 от ДОПК на Е. З. Б. за задължения на [фирма] за ревизираните периоди общо в размер на 409 757,21 лв., в т.ч. главница в размер на 333 906,74 лв., както следва: за данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения по Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) в размер на 30 251,00 лв. и лихви за забава в размер на 7 973,33 лв.; за вноски за здравно осигуряване – за осигурители по Закона за здравното осигуряване (ЗЗО) в размер на 65 687,20 лв. и лихви за забава в размер на 13 885, 55 лв.; за вноски за ДОО – за осигурители по Кодекса за социалното осигуряване (КСО) в размер на 161 867,33 лв. и лихви за забава в размер на 34 213,13 лв.; за вноски за универсален пенсионен фонд (УПФ) – за осигурители по КСО в размер на 23 827,19 лв. и лихви за забава в размер на 5 050,10 лв.; за данък върху добавената стойност по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) в размер на 52 274,02 лв. и лихви за забава в размер на 14 728,36 лв.

Приходните органи са констатирани, че на 19.08.2015 г. на ревизираното лице е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице, във връзка с което не били представени документи и писмени обяснения,

обстоятелство обективизирано с Протокол №0885712/03.11.2015 г.

При извършена проверка в информационната система на НАП и в Търговския регистър към Агенция по вписванията е установено, че лицето – Е. З. Б., ЕГН [ЕГН] е изпълнителен директор на [фирма]. Дружеството е регистрирано с решение на Софийски градски съд (СГС) от 09.10.1998 г., с вписан капитал 50 000,00 лв. Основната дейност на дружеството е хотелиерство, ресторантьорство, туристически и други допълнителни (паркинг) услуги, извършвани на територията на търговски обекти, стопанисвани от дружеството. От акционерното дружество е декларирано, че не притежава недвижими имоти към датата на представяне на документи и обяснения във връзка с връчено Искане за представяне на документи, сведения и писмени обяснения от трети лица №Р-22221015003189-041-001/11.09.2015 г. Декларирано е, че дружеството извършва дейността си в следните наети търговски обекти: В. селище – Русалка; Къмпинг Каваци; Хотел М. – К.. По декларираните данни от представляващия дружеството, финансирането се извършва със средства от стопанската му дейност, както и от получени заеми. Разплащанията са извършвани както по банков път, така и в брой. През периодите в обхвата на ревизията е констатирано, че в дружеството има назначени 650 лица по трудов договор на следните длъжности: мениджър продажби, портиер, готвач кухня, перач, транжор, готвач, камериерка, домакин, шофьор, общ работник и др. [фирма] е регистрирано по реда на ЗДДС, считано от 01.03.2007 г. и дерегистрирано по инициатива на орган по приходите, считано от 10.02.2015 г. Дружеството не е декларирано сделки със свързани лица.

Орган на управление на дружеството е съвет на директорите в състав: [фирма], ЕИК[ЕИК], чрез Р. Р. А.; [фирма], ЕИК[ЕИК], чрез Р. Р. А. и [фирма], ЕИК[ЕИК], чрез Р. Р. А.. Изпълнителен член на съвета на директорите на [фирма] е [фирма], чрез Р. Р. А.. Считано от 24.02.2015 г. представител на дружеството е Р. Р. А..

Ревизорите са извършили проверка в информационната система на НАП и в ТР, при която е установено, че Е. З. Б., ЕГН [ЕГН] е изпълнителен директор на [фирма] за периода от 15.05.2008 г. до 24.02.2015 г. В Устава на дружеството (чл. 50, ал. 1) е уредено, че от Съвета на директорите се избира един или повече изпълнителни членове (изпълнителни директори). Основните задачи на изпълнителния директор са утвърдени в чл. 51, ал. 1 от Устава. В съответствие с тях изпълнителният директор ръководи цялостната дейност на дружеството; организира стопанисването и опазването на имуществото; изпълнява непосредствените задачи, възложени му от Съвета на директорите; подписва трудови договори с персонала и граждански договори с местни физически и юридически лица; води текуща кореспонденция; подписва договори с чуждестранни контрагенти; осъществява текущ контрол върху дейността на отделните служби и длъжностни лица в дружеството; изпълнява и други задачи, поставени му от съвета на директорите, свързани с организацията и осъществяване дейността на дружеството.

По данни от ИС на НАП е констатирано, че за периодите от 01.01.2008 г. до 31.12.2014 г. от [фирма] са подавани уведомления по чл. 62, ал. 4 от Кодекса на труда (КТ) за лица, назначени на длъжности, отговарящи на дейността на дружеството. Подавани са данни по декларации обр. б за дължимите осигурителни вноски върху изплатените и начислени възнаграждения, съгласно изискванията на чл. 3, ал. 2 от Наредба №Н-8 от 29.12.2005 г. за съдържанието, сроковете, начина и реда за подаване и съхранение на данни от работодателите, осигурителите за осигурените при тях лица, както и от самоосигуряващите се лица. Констатирано е, че са спазени

изискванията за подаване на декларация обр. 1 за фонд ДОО (данни за лицата, работещи по трудов договор при условията на трета категория труд), съгласно изискванията на чл. 3, ал. 1, т. 1 от Наредба №Н-8 от 29.12.2005 г. Относно осигуряването на лицето Е. З. Б. за периода от 01.01.2008 г. до 31.12.2014 г. са подавани декларации обр. 1 от осигурител [фирма], с посочен вид осигурен код 1 – по трудови правоотношения.

От извършените справки в ИС на НАП относно подавани от дружеството уведомления по чл. 62 от КТ и данни за деклариран дължим данък върху доходите и задължителни осигурителни вноски по КСО и ЗЗО за наетите по трудови правоотношения лица, е установено наличието на неплатени изискуеми данъчни и осигурителни задължения на [фирма] за периодите, в които акционер с преобладаващ дял и изпълнителен директор на дружеството е Е. З. Б..

В резултат на наложени на дружеството обезпечителни мерки е направен извод, че [фирма] не притежава активи, годни да обезпечат задълженията, срещу които да бъде насочено принудително изпълнение. От приложените справки било видно, че дружеството няма налични недвижими имоти, а извършва хотелската и ресторантьорската си дейност в наети обекти: В. селище – Русалка; Къмпинг Каваци; Хотел М. – К.. Приложени са счетоводни регистри - салда по сметки (хронологични регистри за движението на паричните средства по банкови сметки), от които е видно, че дружеството няма авоари по декларираните банкови сметки. Приложени са салда по сметки на доставчици от страната, от която е видно, че дружеството има задължения към доставчици към 31.12.2015 г. в размер на 980 172,11 лв. и доставчици по аванси в размер на 676 645,88 лв. Декларирано е, че няма вземания по съдебни решения.

На [фирма] е извършена ревизия с обхват определяне на задълженията по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) за периодите от 01.01.2011 г. до 31.12.2014 г. и по ЗДДС за данъчните периоди от 01.01.2011 до 10.02.2015 г. Ревизията е приключила с РА №Р-22221015001700-091-001/17.12.2015 г. С Протокол №0885783/04.11.2015 г. са приобщени доказателства от извършената ревизия на дружеството и ревизионния доклад. С РА на дружеството са установени декларирани неизплатени данъчни задължения по ЗДДС, подробно описани в ревизионния акт, предмет и на настоящия спор.

Относно изискани документи за предоставени/получени парични средства между [фирма] и Е. З. Б., е представена декларация, с която е декларирано, че разчетните взаимоотношения с последната са отразени в сметка 4221 „Подотчетни лица“, представен е и счетоводен регистър – 4221 подотчетни лица в лева (хронологичен регистър за периода от 01.01.2008 г. до 31.12.2014 г.). От приложения счетоводен регистър се установява, че за посочения период от Е. З. Б. са получени парични средства от дружеството общо в размер на 932 636,91 лв. и са възстановени на дружеството средства общо в размер на 522 879,70 лв., като остават невъзстановени суми към дружеството към 31.12.2014 г. в размер на 409 757,21 лв. В ревизионния доклад е извършен анализ на счетоводните вписвания по счетоводна сметка 4221 подотчетно лице в лева Е. Б., въз основа на който е установено, че лицето е получавало служебни аванси в брой и по банков път, отразени по дебита на счетоводна сметка 4221, по кредита на счетоводната сметка са отразявани плащания по фактури и е възстановявало служебни аванси.

Съпоставена е информацията от счетоводните регистри по сметка 4221, сметка 501 и

503, с данните за установени задължения на дружеството.

Извършен е анализ на оборотните ведомости на дружеството, представени като доказателства в ревизионното производство на [фирма] и приобщени с протокол като доказателства към настоящето ревизионно производство. Посочено е, че в оборотните ведомости се съдържа информация за наличности на парични средства в брой, отразени в счетоводна сметка 5010 каса и 5020 каса във валута, наличности на парични средства по банкови сметки, отразени в сметки 5030 и 5040, както следва:

За 2012 г. – към 01.01.2012 г. налични парични средства в брой (сч. сметка 5010) в лева 652 367,99 лв. и легова равностойност на парични средства във валута (сч. сметка 5020) 28 259,88 лв.; а към 31.12.2012 г. налични парични средства в брой 1 193 252,66 лв.; легова равностойност на парични средства във валута 134,12 лв.

Към 01.01.2012 г. налични парични средства по разплащателна сметка в лева (сч. сметка 5030) 33 790,84 лв. и легова равностойност на парични средства във валута (сч. сметка 5040) 134,12 лв.; към 31.12.2012 г. налични парични средства по разплащателна сметка в лева (сч. сметка 5030) 45 412,59 лв. и легова равностойност на парични средства във валута (сч. сметка 5040) 100,03 лв.

Данните от оборотната ведомост за началните салда по сметките към 01.01.2013 г. са равни на крайните от 31.12.2012 г., а към 31.12.2013 г. крайни дебитни салда по сметка 5010 в размер на 1 532 787,26 лв.; 5020 – 14 948,39 лв.; 5030 в размер на 40 997,56 лв. и по сметка 5040 в размер на 135,11 лв.

Данните от оборотната ведомост за началните салда по сметките към 01.01.2014 г. са равни на крайните от 31.12.2013 г., а към 31.12.2014 г. крайни дебитни салда са: 5010 в размер на 1 853 003,09 лв.; 5020 – 14 948,39 лв.; по сметка 5030 в размер на 40 997,56 лв. и крайно дебитно салдо по сметка 5040 в размер на 135,11 лв.

В оборотните ведомости е отразена информация за наличие на задължения за данъци и осигурителни вноски към бюджета по разчетни сметки 4540 Разчети за ДДФЛ; 4540 Разчети с НОИ; 4560 Разчети по осигуровки; 4570 Разчети по ДДФЛ; 4590 Други разчети с бюджета и ведомствата. Данните по години са както следва:

към 31.12.2010 г. задължения по 4540 – 61 479,94 лв.; 4550 – 5 243,80 лв.; 4560 – 5 012,61 лв.; 4570 - 39 467,00 лв.; 4590 – 0,01 лв.;

към 31.12.2011 г. задължения по 4550 – 6 178,35 лв.; 4560 – 94 437,80 лв.; 4570 – 75 323,64 лв.; 4590 – 611,65 лв. По счетоводна сметка 4540 е посочена сумата от 4 779,78 лв., като надвнесен ДДФЛ, а същевременно по 457 задължения за ДДФЛ има невнесени суми;

към 31.12.2012 г. задължения по 4550 – 7 509,46 лв.; 4560 – 120 178,79 лв.; 4570 – 62 574,74 лв.; 4590 – 0,01 лв. По счетоводна сметка 4540 е посочена сумата от 4 779,78 лв., като надвнесен ДДФЛ, а същевременно по 457 задължения за ДДФЛ има невнесени суми;

към 31.12.2013 г. задължения по 4550 – 2 369,05 лв.; 4560 – 128 990,35 лв.; 4570 – 64 970,00 лв.; 4590 – 83,74 лв. По счетоводна сметка 4540 е посочена сумата от 4 779,78 лв., като надвнесен ДДФЛ, а същевременно по 457 задължения за ДДФЛ има невнесени суми;

към 31.12.2014 г. задължения по 4550 – 2 369,05 лв.; 4560 – 274 474,03 лв.; 4570 – 108 204,00 лв.; 4590 – 196,72 лв. По счетоводна сметка 4540 е посочена сумата от 4 779,78 лв., като надвнесен ДДФЛ, а същевременно по 457 задължения за ДДФЛ има невнесени суми.

Съпоставяйки информацията за имуществото на дружеството ревизорите са

констатирани, че дружеството има достатъчна наличност на парични средства в брой (по сметка каса) и по разплащателни сметки за покриване на данъчните и осигурителни задължения за всяка една година от ревизираните, но такова плащане не било извършено към бюджета. От изпълнителния директор не били представени обяснения за причините за невнасяне на осигурителните вноски и данък върху доходите на физическите лица за ревизираните периоди. *От представената информация и установена в хода на ревизията било видно, че дружеството [фирма] е разполагало с парични средства (налични по каса сметка 501 и предоставени суми на Е. Б. по сметка 421), надхвърлящи многократно дължимите суми към бюджета.*

Въз основа на гореизложеното приходните органи са направили извод, че управляващият дружеството (изпълнителният директор) не е разпоредил плащания към бюджета за погасяване на задължения за данъци, удържани от доходите на физическите лица, но невнесени осигурителни вноски, като същевременно е насочил по личните си сметки парични средства на дружеството, с което е довел до невъзможност за погасяване на съответните изискуеми задължения към бюджета.

Направен е извод, че са извършени действия, които водят до намаляване на имуществото на търговеца и в резултат на това – недобросъвестно препятстване на събиране на данъците, като по тази причина не са платени данъци и задължителни осигурителни вноски. В заключение е посочено, че е налице отклонение на ресурси на дружеството към свързани лица, което съдържа и субективен елемент – недобросъвестно извършени плащания с характер на скрито разпределение на печалбата, по аргумент на §1, т. 5 от Допълнителните разпоредби на ЗКПО. Мотивите на органа по приходите са, че под формата на служебни аванси се прикриват плащания от дружеството в полза на Е. Б., в качеството ѝ на изпълнителен директор, които представляват скрито разпределение на печалбата по смисъла на цитираните разпоредби от ЗКПО.

Допълнителен мотив ревизорите са извели от действията на изпълнителния директор по извършени разпоредителни сделки с МПС. Същите са установени при извършена ревизия на дружеството, приключила с РА №Р-22221015001700-091-001/17.12.2015 г., по повод на което ревизионното производство са представени 4 договора за лизинг от 2012 г., сключени между [фирма], ЕИК[ЕИК], в качеството на лизингодател и [фирма], в качеството на лизингополучател. Представени са и 4 договора за прехвърляне на собственост върху МПС от 24.09.2014 г., съгласно които [фирма] – лизингодател и прехвърлител, прехвърля на [фирма], ЕИК[ЕИК] – приобретател правото на собственост на 4 леки автомобила „Фолксваген“ във връзка с 4 декларации на [фирма] – лизингополучател. С декларациите е заявено, че лизингополучателят се отказва от правото за придобиване на 4-те леки автомобила и определя трето лице [фирма] за приобретател на автомобилите. Установено е, че [фирма] не е издало фактури за извършените четири броя продажби на МПС. От същото дружество са представени 4 договора за прехвърляне на МПС, като във всеки един е упоменато, че застрахователната оценка на всяко от прехвърлените МПС е по 2 000,00 лв. (общо 8 000,00 лв.). В ревизионното производство е назначена и извършена експертиза от лицензиран оценител. С експертизата е определена пазарна цена на МПС (4 бр.) в размер на 48 723,93 лв. С ревизионния акт на дружеството е установен дължим ДДС в размер на 9 744,79 лв. върху пазарната цена на автомобилите на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 25, ал. 6 от с.з. В тази част РА е потвърден с

Решение №822/20.05.2016 г. на директора на дирекция ОДОП С..

Анализирайки установената в хода на ревизията фактическа обстановка, органите по приходите са приели, че жалбоподателката има качеството на субект на отговорността по чл. 19, ал. 2 от ДОПК, тъй като е била изпълнителен директор на [фирма] през ревизираните периоди, за които са установени задължения на дружеството по ЗДДС в размер на 52 274,02 лв. и лихви 14 728,36 лв., за ДДФЛ в размер на 30 251,00 лв. и лихви 7 973,33 лв., за вноски за здравно осигуряване – за осигурители в размер на 65 687,20 лв. и лихви 13 885, 55 лв., за вноски за ДОО – за осигурители в размер на 161 867,33 лв. и лихви 34 213,13 лв., за вноски за универсален пенсионен фонд – за осигурители в размер на 23 827,19 лв. и лихви 5 050,10 лв.

Посочени са конкретни действия, които според ревизорите определят недобросъвестността на Е. З. Б., в качеството ѝ на изпълнителен директор на [фирма], а именно:

Е. З. Б., в качеството ѝ на изпълнителен директор през периода от 15.05.2008 г. до 24.02.2015 г. е имала възможността и не е направила необходимите плащания към бюджета, свързани със задължения на дружеството за данъци и задължителни осигурителни вноски, съгласно декларираните обстоятелства за този период.

В качеството си на изпълнителен директор на дружеството, освен че е назначена по трудово правоотношение с работодател – дружеството, Е. Б. е получавала възнаграждения по извънтрудови правоотношения (през 2011 г. – 48 000,00 лв. – лист 105 от преписката) и служебни аванси за извършване на плащания с контрагенти на дружеството, като е отклонявала средства от разплащателната сметка и от касата на дружеството. Прието е, че физическото лице, имащо качеството на изпълнителен директор на дружеството, недобросъвестно е извършило плащания в пари от имуществото на предприятието, представляващи плащания за лични нужди, като по този начин са затруднени плащания на дружеството, свързани с данъци и задължителни осигурителни вноски. Това се установявало от декларираните от дружеството данъчни и осигурителни задължения, които не са внасяни в бюджета.

Ревизорите са констатирани, че *наличността на парични средства по каса в лева и валута и разплащателните сметки за процесния период винаги е била достатъчна за плащания на задълженията на дружеството към неговите доставчици, за работни заплати на персонала и задължителни осигурителни вноски, данъчни задължения и други, но подобно плащане не е разпоредено от представителя на юридическото лице.*

В заключение са посочили, че в хода на ревизионното производство са установени недобросъвестно извършени действия от Е. Б. и причинно-следствена връзка между тях и установената несъбираемост на задълженията за данъци и осигурителни вноски. Предвид изложеното, на основание чл. 19, ал. 2 от ДОПК на ревизираното лице е вменена отговорност за несъбрани задължения на [фирма] за данъци и осигурителни вноски и произтичащите от тях акцесорни задължения за лихви общо в размер на 409 757,21 лв.

Разчетните отношения между ревизираното лице и търговското дружество са квалифицирани като скрито разпределение на печалба от дружеството към физическото лице по смисъла на §1, т. 5, б. „а“ от ДР на ЗКПО, тъй като от страна на дружеството не била търсена имуществена отговорност на отчетника (подотчетното лице), а напротив и през 2011 г., 2012 г. и 2013 г. по партидата на Е. Б. били отразени предоставени суми, което обосновавало извод, че са предоставени парични средства

без срещу тях да е налице насрещна престация (заплащане за труд, извършване на дейност, търговски отношения).

Приходните органи обосновават наличие на причинно-следствена връзка между недобросъвестното плащане на пари от имуществото на юридическото лице и несъбираемостта на задълженията, *тъй като въпреки достатъчната наличност на парични средства на предприятието в каса и по разплащателни сметки за покриването на данъчните и осигурителни задължения за всяка една година от процесните периоди, изпълнителният директор не е разпоредил плащане, а е насочил за лични нужди парични средства на дружеството извън дължимите му заплати и доходи от извънтрудови правоотношения, с което е довел до невъзможност за погасяване на съответните изискуеми задължения към бюджета.*

В заключение са обосנוвали наличие на хипотезата на чл. 19, ал. 2 от ДОПК – физическото лице Е. З. Б., имащо качеството на изпълнителен директор и акционер със значително влияние при вземане на решения на събрания на акционерите, е извършило недобросъвестно плащане в пари от имуществото на [фирма] в своя полза, а именно: през 2010 г. – 239 798,30 лв., през 2011 г. – 108 100,00 лв., през 2012 г. – 64 700,00 лв. – общо суми в размер на 409 757,21 лв. Лицето, в качеството си на изпълнителен директор е извършило разпоредителни сделки с активи на дружеството (МПС) на цени, значително по-ниски от пазарните.

По данни от информационната система на НАП, неплатените данъчни и осигурителни задължения на [фирма], за които е образувано изпълнително дело №2575/2009 г. към 14.09.2015 г. възлизат на 530 933,87 лв. главница и 114 987,72 лв. лихви. С РА е прието, че с отклонените парични суми в полза на изпълнителния директор, е могло да бъдат извършени разплащания с бюджета на главниците за дължимите ДДС, ДДФЛ, както и осигурителни вноски за ДОО, ДЗПО-УПФ и ЗО, респ. да бъдат начислени по-ниски размери на дължими лихви за просрочие на задълженията. С недобросъвестното си поведение изпълнителният директор Е. З. Б. е довела до натрупването на задължения за неплатени деклариращи данъчни задължения и задължения за осигурителни вноски, както и приспадащите се лихви за забава. В качеството си на изпълнителен директор/управител, както и акционер, Е. З. Б. е знаела за извършваната търговска и стопанска дейност на управляваното от нея дружество. Подписвала е договори с доставчици и клиенти, платежни документи, издадени и получени от дружеството фактури, трудови договори, разчетно-платежни ведомости за работни заплати, имала е спесимен за теглене на парични средства от банките и други. Имайки достъп до тази информация и отговаряйки за имущественото състояние на дружеството, лицето е укрило факти и обстоятелства за наличието на възможност за предприемане на действия по погасяване на изискуемите данъчни и осигурителни задължения на дружеството.

Невъзможността да бъдат събрани задълженията на дружеството е приета за доказана по безспорен начин и от действията на органите по приходите, които са установили, че към датата на получения отговор от дирекция „Събиране“ при ТД на НАП С., [фирма] не притежава активи, годни да обезпечат задълженията и срещу които да бъде насочено принудително изпълнение.

Във връзка с чл. 118 от ДОПК и на основание чл. 19, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК, предвид изложените мотиви, с РА е установена отговорност на Е. З. Б., в качеството ѝ на изпълнителен директор на [фирма] за данъчни и осигурителни задължения на дружеството, както следва: за данък върху доходите от трудови и приравнените на тях

правоотношения за периодите от м. 01.2013 г. до м. 08.2013 г., за данък върху добавената стойност за периодите м. 08.2013 г., от м. 02.2014 г. до м. 05.2014 г. и от м. 07.2014 г. до м. 10.2014 г., за вноски за ДОО – за осигурители за периодите от м. 01.2013 г. до м. 08.2013 г. и от м. 01.2014 г. до м. 09.2014 г., за вноски за здравно осигуряване – за осигурители за периодите от м. 01.2013 г. до м. 08.2013 г. и от м. 01.2014 г. до м. 09.2014 г., за вноски за УПФ – за осигурители за периодите от м. 01.2013 г. до м. 08.2013 г. и от м. 01.2014 г. до м. 09.2014 г., ведно с начислени лихви за забава.

РА е връчен на 22.03.2016 г. и оспорен по административен ред в срока по чл.152, ал.1 ДОПК с жалба вх.№ 94-Е-132 от 06.04.2016 г. В срока по чл.155, ал.1, вр. чл.146 ДОПК - до 12.06.2016 г. е постановено решение № 941 от 09.06.2016 г., с което РА е потвърден, в която част е предмет на съдебно оспорване съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

В ревизионната преписка липсват данни за връчване на решение № 941 от 09.06.2016 г., поради което следва да се приеме, че жалбата, по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, от легитимирано лице, срещу подлежащ на оспорване индивидуален административен акт и при изпълнение на процесуалните предпоставки по чл.156, ал.1-3 ДОПК, поради което е процесуално допустима.

При служебната проверка по чл.160, ал.2 ДОПК съдът констатира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.3 ДОПК органи по приходите, при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК. Противно на твърденията в жалбата, в ревизионната преписка липсват данни за допуснати в ревизионната производство съществени процесуални нарушения - такива, които са нарушили правото на защита на засегнатото лице, или ако не бяха допуснати, биха довели до постановяване на акт с друго съдържание.

Видно от стр.2 на ЗВР №Р-22221015003189-020-001 от 05.05.2015 г. изрично е отбелязано, че ревизия се възлага за установяване на отговорността на ревизираното лице по чл.19 ДОПК. Действително, тази норма урежда няколко различни и самостоятелни основания за ангажиране на отговорността на трето лице, но непосочването им в ЗВР не може да се определи като съществено процесуално нарушение, водещо на самостоятелно основание до незаконосъобразност, още по-малко до нищожност на акта. Правилни са доводите на решаващия орган, че хипотезите на нищожност на административния акт се ограничават до липса на компетентност и до толкото сериозни нарушения на формата и при приложението на материалния закон, които правят волята на административния орган напълно неразбираема, какъвто процесният случай не е.

С РА на ревизираното лице са установени задължения за данъчни периоди от м.01.2013 г. до м.10.2014 г., поради което се неоснователни доводите на жалбоподателката, че към част от периодите (преди 15.05.2008 г.) същата не е била изпълнителен директор на [фирма]. Възлагането на ревизия чрез посочване в ЗВР, че част от задълженията на дружеството касаят период от м.01.2018 г. не води до съществено процесуално нарушение, тъй като не вменява задължения и не ограничава права на ревизираното лице.

Жалбоподателката визира нарушение на чл.117, ал.4 ДОПК - ревизионният доклад

заедно с приложенията се връчва на ревизираното лице в тридневен срок от съставянето му, като поддържа, че едновременно с връчването на РД не са й връчени приложенията към него. Действително, удостоверението за връчване на РД не съдържа отбелязване, че едновременно с него са връчени и приложенията, т.е. събраните в хода на ревизията доказателства. Голяма част от тях са документи, които самостоятелно са връчени на лицето, напр. ЗВР или искания за представяне на документи и на писмения обяснения от задълженото лице (ИПДПОЗЛ), а друга – представени от него доказателства или данни относно търговската регистрация и представителството на [фирма], които са известни на жалбоподателката. На следващо място, част от ревизионната преписка касае доказателства, събрани в хода на друго ревизионно производство на [фирма], приключило с влязъл в сила съдебен акт, според който не са установени съществени процесуални нарушения. На последно място, по силата на чл.160, ал.1 ДОПК съдът е инстанция по същество на спора, т.е. следва да разреши материалноправния спор относно установените публични задължения на лицето, по повод на който в съдебното дело се съдържа цялата ревизионна преписка. От момента на образуване на съдебното производство на 15.07.2016 г. до датата на последното съдебно заседание на 13.12.2019 г. жалбоподателката е имало възможност да се запознае с преписката и да прави доказателствени искания. По изложените съображения съдът приема, че невръчването на приложенията към РД не съставлява съществено процесуално нарушение в посочения по-горе смисъл.

Противно на твърденията в жалбата, оспореният РА съдържа обсъждане на мотивите на възражението по реда на чл.117, ал.5 ДОПК. Макар в него да е посочено, че възражението е процесуално недопустимо поради липса на пълномощно в полца на адв.Ш., неговите доводи са разгледани в РА и приети за неоснователни.

С оглед задълженията си по чл.160, ал.1 ДОПК на инстанция по същество на спора и по силата на чл.146, т.4 АПК, вр пар.2 от ДР на ДОПК, съдът следва да се произнесе относно приложението на материалния закон. Спорът по делото е дали невъзстановените от Е. Б. служебни аванси/суми съставляват плащане от имуществото на задълженото дружество по смисъла на закона, плащане от разпределена печалба и/или за дивидент, водят ли до намаляване на неговото имущество и от друга страна може ли същите да са причина, поради която дължими данъци и осигуровки да са останали неплатени.

Съгласно чл.19, ал.2, т.1 ДОПК (редакция към датата на установяване на задълженията по смисъла на чл.142, ал.1 АПК) управител, член на орган на управление, 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: 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.

Така уредената отговорност на третото лице предполага установяването на следните елементи от фактическия й състав:

- лицето да има качеството на орган на управление или на управител на задължено

лице по чл.14, т.1 и 2 от ДОПК към момента, към който са установени публичните задължения;

- да е налице поведение, изразяващо се в плащане в натура или в пари от имуществото на задълженото лице, представляващи скрито разпределение на печалбата или дивидент;

- недобросъвестност в поведението на третото лице;

- причинно-следствена връзка между поведението и намаленото имущество на задълженото лице и

- това поведение да е единствената причина за невъзможността да се съберат публичните вземания.

Съотнесено към конкретиката на случая така формулирана законовата норма предполага изследване на следните елементи от отговорността на третото лице:

1. Качеството на лицето на управителен орган на задължено юридическо лице (ЮЛ) към момента на извършване на разпоредителните действия. В случая тази предпоставка не се оспорва за периода от 15.05.2008 г. до 24.02.2015 г. с оглед качеството на Е. Б. на изпълнителен директор на [фирма] в този период.

По силата на чл.244, ал.4 от Търговския закон Съветът на директорите на акционерното дружество възлага управлението на дружеството на един или няколко изпълнителни членове, избрани измежду неговите членове и определя възнаградението им. Отношенията между дружеството и изпълнителен член на съвета се уреждат с договор за възлагане на управлението, който се сключва в писмена форма от името на дружеството чрез председателя на съвета на директорите (чл.244, ал.7 ТЗ). Съгласно Устава на дружеството (чл. 50, ал. 1) е уредено, че от съвета на директорите се избира един или повече изпълнителни членове (изпълнителни директори). Основните задачи на изпълнителния директор са утвърдени в чл. 51, ал. 1 от Устава. В съответствие с тях изпълнителният директор ръководи цялостната дейност на дружеството; организира стопанисването и опазването на имуществото; изпълнява непосредствените задачи, възложени му от Съвета на директорите; подписва трудови договори с персонала и граждански договори с местни физически и юридически лица; води текуща кореспонденция; подписва договори с чуждестранни контрагенти; осъществява текущ контрол върху дейността на отделните служби и длъжностни лица в дружеството; изпълнява и други задачи, поставени му от съвета на директорите, свързани с организацията и осъществяване дейността на дружеството.

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

2. По отношение на поведението, изразяващо се в плащане в натура или в пари от имуществото на юридическото лице, с РА е прието, че това поведение представляват описаните по-горе получени служебни аванси от Е. З. Б., които не са свързани с дейността на [фирма] и не са възстановени на дружеството общо в размер на 409 757.21 лв., до който размер е ангажирана отговорността на лицето по чл.19, ал.2 ДОПК.

За да вменят отговорност по чл.19, ал.2 ДОПК приходните органи са съобразили регламентацията по Националния сметкоплан за стопанската дейност (чл. 5 от Закона за счетоводството, отм. ДВ бр. 95 от 08.12.2015 г., в сила за процесните периоди), раздел 4 сметки за разчети, според който чрез тези сметки предприятията отчитат сметните си отношения с трети лица. В група 42 Персонал и съдружници са посочени

сметки, чрез които се отчитат разчетите с персонала и със съдружниците. Чрез сметка 422 Подотчетни лица, предприятията отчитат вземанията си от персонала за предоставените авансово суми за изпълнение на определени задачи. По *дебита* на сметката се отчитат получените суми от подотчетните лица – аванси, доплащания на дължими суми и др. По *кредита* на сметката намират израз отчетите на подотчетните лица и изразходваните суми, признати от работодателя.

Ревизорите са посочили, че в качеството си на изпълнителен директор, ревизираното лице е теглило парични средства от банковата сметка и от касата на дружеството и не ги е възстановило на последното, като не са налице отчети за изразходваните суми за целите на дружеството с оглед обичайната му дейност, а напротив - чрез осчетоводените аванси е извършено плащане в пари на изпълнителния директор от имуществото на задълженото юридическо лице.

Жалбоподателката се защитава с възражение, че невъзстановените служебни аванси не представляват плащане от имуществото на задължените лице, нито плащане от разпределена печалба и/или дивидент.

В конкретния случай, безспорно се установява от приложения счетоводен регистър, че за ревизираните периоди от Е. З. Б. са получени парични средства от [фирма] общо в размер на 932 636,91 лв. и са възстановени на дружеството средства общо в размер на 522 879,70 лв., т.е. остават невъзстановени суми към дружеството към 31.12.2014 г. в размер на 409 757,21 лв. Същите са отчитани в счетоводството на дружеството по счетоводна сметка 4221 с подотчетно лице Е. Б..

Правилна е тезата на решаващия орган, че служебните аванси се отпускат от предприятието на физическо лице/МОЛ с конкретна цел за изпълнение на определени задачи, в зависимост от длъжността на лицето, което ги получава. Именно това определя характера на служебните аванси като текущи вземания, а не на дългосрочни вземания. Дългосрочните вземания, съгласно счетоводното законодателство са тези, които са отпуснати за период *над 12 месеца*, като ако се приеме, че спорните служебни аванси са с характер на дългосрочни вземания, то те биха се квалифицирали като предоставени парични средства за по-дълъг период – *заеми* и за тях би се търсило лихва/доход от предприятието, каквото по делото, нито се твърди, нито се установява.

Действително, в законодателството не е определен срок, в който да се възстановят и/или отчете разходването на предоставени парични средства от подотчетното лице на предприятието, но такъв не е и необходим, тъй като това са текущи вземания, същите са предоставени на съответното лице с конкретна цел и за изпълнение на конкретна задача в определен срок. Счетоводното законодателство изисква в рамките на отчетния период (финансова година) да се извърши инвентаризация на активите, в т.ч. и на предоставените служебни аванси, които не са възстановени от физическото лице. След като конкретната задача, за която са отпуснати авансите не е изпълнена, то сумата е следвало да се възстанови от изпълнителния директор на предприятието. В конкретния случай това не е извършено.

Според Тълкувателно решение № 3 от 18.05.2012 г. по тълк. д. № 3/2011 г. на ОСГТК на ВКС правният термин "плащане" обикновено има две значения - изпълнение на каквото и да е било задължение и изпълнение на парично задължение. Според действащото българско право само паричните задължения имат за предмет плащане. За тях е съществена стойността, която парите изразяват като платежно средство. Даденото в същото решение тълкуване на термина "плащане" по смисъла на [чл. 111,](#)

б. "в" 33Д е задължение за предаване на пари или други заместими вещи.

От една страна, по делото се установяват извършени плащания в пари от имуществото на задълженото лице по смисъла на чл.19, ал.2, т.1 ДОПК – плащане на служебен аванс от предприятието в полза на изпълнителния директор Б.. От друга страна се установява, че в края на един от отчетните периоди – 31.12.2014 г. Б. не е възстановила сумата от 409 757.21 лв. от общо предоставени й 932 636.91 лв. служебни аванси. Съдът приема, че и двете хипотези отговарят на изискването по чл.19, ал.2, т.1 ДОПК на осъществено плащане от имуществото на задълженото лице – независимо дали чрез директно изплащане на служебните аванси или поради наличието на вземане от страна на предприятието за невъзстановените аванси, т.е. задължение за предаване на пари, което според цитираното задължително тълкуване също съответства на плащане.

По смисъла на пар.1, т.5, б.“а“ от ДР на ЗКПО "скрито разпределение на печалба" са 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. При липсата на данни предоставените на Б. средства да са свързани с дейността на [фирма], получените от нея суми попадат в цитираното законово определение. По делото е установено, че считано от 08.08.2003 г. лицето Е. З. Б. (предишна фамилия Г.) е акционер с 350,00 лв. (при капитал 50 000 лв.) и управляващ, на длъжност изпълнителен директор, на [фирма]. Считано от 20.02.2007 г. лицето Е. З. Б. (предишна фамилия Г.) е акционер с 350,00 лв. (при капитал 50 000 лв.) и е вписана като управляващ, на длъжност изпълнителен директор [фирма], България в [фирма]. Относно дружеството [фирма] (ново наименование [фирма]), ЕИК[ЕИК], следва да се посочи, че то също е акционер с дял 33 750,00 лв. От изложеното следва, че ревизираното лице е акционер с 350 гласа и косвено и чрез другите дружества, в които участва и които са акционери в [фирма].

От страна на дружеството не е търсена имуществена отговорност на подотчетното лице, а напротив и през 2011 г., 2012 г. и 2013 г. по партидата на Е. Б. са отразени предоставени суми, което обосновава извода, че са предоставени парични средства без срещу тях да е налице насрещна престация (заплащане за труд, извършване на дейност, търговски отношения). Това определя като основателни изводите в оспорения акт относно наличието на скрито разпределение на печалбата от дружеството към физическото лице, съответстващо на легалното определение по пар.1, т. 5, б. „а“ от ДР на ЗКПО.

Това се потвърждава от отговора на зад.8 на съдебно-счетоводна експертиза от 21.01.2019 г. (л.294) – липсват данни относно реалното влягане на получените служебни аванси в основната дейност на дружеството, на което съответства извод, че същите не са използвани по предназначение и представляват суми за лични нужди.

В идентичен смисъл е решение № 2111 от 15.02.2018 г. по адм. д. № 263/2017 г., VIII отд. на ВАС.

По изложените съображения следва да се приеме за осъществен и този елемент от фактическия състав на отговорността по чл.19, ал.2 ДОПК.

3. Недобросъвестност – при липса на легално определение на понятието, даденото от правната теория и съдебната практика тълкуване е, че добросъвестен е този, който знае определено обстоятелство. Т.е. добросъвестността винаги е свързана със знанието, а в случая то е относно наличието на възникнали задължения на [фирма] за

данъци и ЗОВ.

По делото няма спор, че Е. З. Б. за периода от 15.05.2008 г. до 24.02.2015 г. е изпълнителен директор и с това – представляващ [фирма]. Специфично е, че невъзстановените аванси са получени основно в периода от 2010 г. – 2012 г., като към 31.12.2012 г. Б. има невъзстановени аванси в размер на 412 598.30 лв. През 2013 г. същата е получила аванс в размер на 3555.96 лв., възстановила е средства в размер на 6400.00 лв., при което към 31.12.2014 г. невъзстановените средства са в размер на 409757.26 лв.

Същевременно, непогасените задължения на [фирма], за които е ангажирана отговорността по чл.19, ал.2 ДОПК, са за периодите от м.01.2013 г. до м.10.2014 г. Съдът намира за неправилна корелацията, която се претендира от адв.Д. като защитник на Б., че следва да съществува времева връзка между датата на падежа на конкретното публично задължение и датата на предоставяне на служебния аванс, тъй като изначално по преписката не се твърдят такива факти – авансите за предоставени в периода 2010 г.-2013 г. (само 3555.96 лв. пред 2013 г.), докато непогасените задължения на [фирма] са формирани след това. По същата причина е неотнормимо и изследване на обстоятелствата кое конкретно физическо лице е подало от името на търговското дружество справки-декларации по ЗДДС и декларации обр.1 и обр.6 по Наредба № Н-8 от 29 декември 2005 г. за съдържанието, сроковете, начина и реда за подаване и съхранение на данни от работодателите, осигурителите за осигурените при тях лица, както и от самоосигуряващите се лица (отм., но в сила за ревизираните периоди).

Отговорността на Б. е ангажирана в качеството ѝ на изпълнителен директор на [фирма]. Основните задачи на изпълнителния директор са утвърдени в чл. 51, ал. 1 от Устава на дружеството. В съответствие с тях изпълнителният директор ръководи цялостната дейност на дружеството; организира стопанисването и опазването на имуществото; изпълнява непосредствените задачи, възложени му от Съвета на директорите; подписва трудови договори с персонала и граждански договори с местни физически и юридически лица; води текуща кореспонденция; подписва договори с чуждестранни контрагенти; *осъществява текущ контрол върху дейността на отделните служби и длъжностни лица в дружеството*; изпълнява и други задачи, поставени му от съвета на директорите, свързани с организацията и осъществяване дейността на дружеството.

Както уточни вещото лице Ю. Я. при разпита си в о.с.з. на 13.12.2019 г. от името на дружеството справки-декларации и декларации обр.1 и обр.6 се подават от упълномощено лице (най-често счетоводител), но същите задължително следва да са одобрени от представителя на дружеството, в случая – от изпълнителния директор. Това е логично с оглед на неговите функции по отношение на дружеството, следващи от цитираните разпоредби на Устава. Изпълнителният директор не извършва всички оперативни дейности от името на дружеството, тъй като негово е задължението да осъществява контрол върху дейността на отделните служби. В този смисъл, дори да няма подпис върху съответните документи (справки-декларации и декларации обр.1 и обр.6) на Б., същата е следвало по силата на заеманата длъжност, да е запозната с извършваните от името на дружеството действия, още повече, че тя е лицето, което представлява дружеството по закон и по устав. Не е установено по делото и не се твърди от защитата представителни функции по отношение на [фирма] да са имали и други физически лица. Но дори при наличие на подобно упълномощаване,

изпълнителният директор, по силата на сключен договор за управление по чл.244, ал.7 ТЗ, и по силата на заеманата длъжност, следва да е наясно с извършваната от дружеството дейност.

В този смисъл е решение № 1327 от 30.01.2018 г. по адм. д. № 5676/2017 г., I отд. на ВАС: Несподелими и противоречащи на логиката са разсъжденията на съда, че третото лице, в качеството на управител на [фирма] за периода от регистрацията на дружеството до 02.10.2013 г., няма доказателства да е знаел към момента на разпореждането си с гореописаното имущество, че управляваното от него дружество има публични задължения, декларирани в подадените справки-декларации по ЗДДС, ГДД и декларации обр. 6, възникнали в периода от 1.05.2010 г. до 31.07.2013 г. С оглед правомощията на управителя на дружеството, уредени в чл. 141 от Търговския закон, същият следва да е наясно със задълженията на управляваното от него дружество. Идентични са задълженията на изпълнителния директор по отношение на акционерното дружество.

Посочените обстоятелства са достатъчни да обосноват недобросъвестност на Б. – същата е разполагала с информация за имущественото и финансово състояние на дружеството и въпреки, че е знаела за съществуващите изискуеми и непогасени публични задължения на [фирма] през 2013 г. и 2014 г., целенасочено и упорито във времето е насочвала финансовите потоци на дружеството в собствена полза без да е предприемала действия по погасяване на публичните му задължения.

Добросъвестното управление на дейността на търговеца предполага целенасочени действия по упражняване на правата му (вкл. събиране на вземанията), респ. изпълнение на задълженията – в т.ч. погасяване на изискуемите публични такива. На плоскостта на настоящия казус това означава, възстановяване на предоставените служебни аванси (в размер на 409 757.26 лв. към 31.12.2014 г.) и погасяване на съществуващите публични задължения по ЗДДФЛ, ЗДДС и КСО за 2013 г. и 2014 г. Упоритото поведение на изпълнителния директор по невъзстановяване на служебните аванси, респ. непогасяване на публичните задължения на дружеството за ревизираните периоди от 2013 г. до 2014 г. не може да се квалифицира като добросъвестно, както правилно са приели приходните органи.

4. Относно наличието на причинно-следствена връзка между разпоредителните действия на Б. и имущественото състояние на задълженото ЮЛ: Императивното изискване на закона е имуществото на задълженото лице да е намаляло именно в резултат на извършените плащания и именно по тази причина главното задължено лице (в случая [фирма]) да не е в състояние да заплати данъците си или задължителните си осигурителни вноски.

Константно се възприема в съдебната практика на ВАС (след постановяване на решение № 2475 от 20.02.2013 г. по адм. д. № 7036/2012 г., VIII отд. на ВАС и решение № 2697 от 26.02.2013 г. по адм. д. № 7027/2012 г., VIII отд. на ВАС), че разпоредбата на чл.19 ДОПК изисква уникалност на каузалната връзка между поведението на третото лице и несъбирането на данъчните задължения на представляваното дружество, т.е. посоченото поведение на изпълнителния директор следва да е *единствената причина* за несъбираемост на публичните вземания. Същото намира основание в императива на чл.19, ал.2 ДОПК, според който в резултат на поведението на третото лице имуществото на задълженото лице следва да е намаляло и именно по тази причина да не са погасени задълженията му за данъци и/или задължителни осигурителни вноски.

Приходните органи обосновават причинно-следствената връзка с довод, че въпреки достатъчната наличност на парични средства на предприятието в каса и по разплащателни сметки за покриване на данъчните и осигурителни задължения за всяка една година от процесните периоди, изпълнителният директор не е разпоредил плащане, а е насочил за лични нужди парични средства на дружеството извън дължимите му заплати и доходи от извънтрудови правоотношения. Според съда, това безспорно е недобросъвестно поведение, което се субсумира в посочените по-горе 2-ри и 3-ти елемент от фактическия състав на отговорността по чл.19, ал.2 ДОПК. За да е налице сочената причинно-следствена връзка това поведение следва да е единствената причина, довела до невъзможност за погасяване на съответните изискуеми задължения към бюджета.

Приетата по делото основна ССЕ потвърждава установяванията на приходните органи, че към периодите на възникване на съответните задължения по ЗДДС, ЗДДФЛ и КСО, така както са описани в зад.1 на експертизата (л.286-288), по данни от оборотните ведомости на [фирма], дружеството е разполагало с налични парични средства – според данните за наличности по каса в лева и във валута и по разплащателни сметки на дружеството. Касае се за суми в размер на 1 253 713.67 лв. към 01.01.2013 г., 1 588 868.32 лв. към 31.12.2013 г. и към 01.01.2014 г. и **1 909 084.15 лв. към 31.12.2014 г.** Съобразно посоченото в оборотните ведомости на дружеството вещото лице е формирало извод, че към датата на възникване на всяко едно от задълженията през 2013 г. и 2014 г. дружеството е разполагало с налични парични средства, достатъчни за удовлетворяване на всяко едно от тези задължения в цялост.

Правилно и обосновано на ревизираното лице, в качеството му на изпълнителен директор, е вменено знание за тези обстоятелства, което обосновава неговата недобросъвестност. Но изложеното означава и също, че въпреки извършените през 2010 г. – 2013 г. плащания в полза на Б. на служебни аванси за лични нужди, дружеството [фирма] е разполагало (поне по счетоводни данни) с достатъчно средства за погасяване на публичните си задължения през 2013 г. – 2014 г. Безспорно, в резултат на насочване на средства на дружеството за лични нужди на Б. имуществото на [фирма] е намаляло, но спорът е, дали това е единствената причина да не са погасени задълженията му за данъци и/или задължителни осигурителни вноски.

В тази връзка към ревизионната преписка са приложени доказателства за предприети от публичен изпълнител при ТД на НАП С. действия за обезпечаване на вземанията от [фирма]. Изпратено е искане за извършване на действия от други контролни органи №Р-22221015003189-032-001/10.09.2015 г. до директора на дирекция „Събиране“ при ТД на НАП С. относно предоставяне на информация за наличие на наложени обезпечителни мерки, съответно предприети действия по принудително изпълнение относно задълженията на [фирма]. В отговор от публичен изпълнител при ТД на НАП С. с вх. №53-04-357/15.09.2015 г. е предоставена следната информация:

Във връзка с извършване на ревизия на дружеството за определяне на задължения по ЗДДС за данъчните периоди от 01.01.2011 до 10.02.2015 г., приключила с РА №Р-22221015001700-091-001/17.12.2015 г., с Постановление за налагане на предварителни обезпечителни мерки №6244/04.08.2015 г. е наложен заповед върху налични и постъпващи суми в размер на **83 890,00 лв.** по всички банкови сметки, както и на вложени вещи в трезори, включително и съдържанието на касетите и суми, предоставени за доверително управление, находящи се в [фирма], ЕИК[ЕИК],

[фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК]. Съгласно постъпили отговори от търговските банки вземането не е обезпечено и **има наложени предходни запори.**

От публичния изпълнител е посочено, че към **14.09.2015 г.** задълженията на дружеството са в размер на 645 921,59 лв., в т.ч. главница в размер на 530 933,87 лв. и лихви за забава в размер на 114 987,72 лв. Образувано е изпълнително дело **№2575/2009 г.**, по което са наложени са следните обезпечителни мерки:

С Постановление за налагане на обезпечителни мерки №2575/2009/000103 от **18.07.2014 г.** е наложен запор върху вземанията на дружеството по всички банкови сметки, както и на вложени вещи в трезори, включително и съдържанието на касетите и суми, предоставени за доверително управление, находящи се във всички банки на територията на Република България. Съгласно получени отговори от търговските банки, дружеството е клиент на [фирма], [фирма] и [фирма], **но няма авоари за обезпечаване на задълженията.**

С Постановление за налагане на обезпечителни мерки №2575/2009/000100 от **17.07.2014 г.** е наложен запор върху движима вещ – моторно превозно средство със средно пазарна стойност 6 200,00 лв. С Постановление за налагане на обезпечителни мерки №2575/2009/000161 от **03.09.2014 г.** е наложен запор върху движима вещ – джет със средно пазарна стойност 6 200,00 лв. От дружеството не са представени данни за точното местонахождение на запорираните вещи, поради което същите не могат да послужат за частично погасяване на задълженията на дружеството.

Към преписката е приложено и Постановление за налагане на обезпечителни мерки №2575/2009/000158/**28.08.2014 г.** за налагане на запор върху безналични ценни книжа, притежавани от длъжника в [фирма].

Приходните органи се позовават на писмо от **15.09.2015 г.** на директора на Дирекция „Събиране“ при ТД на НАП С. (л.393 от Приложение № 2), според което [фирма] **не притежава други активи, годни да обезпечат задълженията, срещу които да бъде насочено принудително изпълнение.** От писмото се установява, че ревизията на [фирма] е възложена със ЗВР от **17.03.2015 г.**, а задълженията на дружеството към **14.09.2015 г.** са в размер на 645 921.59 лв., от които 530 933.87 лв. главница и 114 987.72 лв. лихви за забава. Видно от приложената в преписката (л.111 и сл. от Приложение № 1) задълженията на дружеството към 14.03.2016 г. произтичат от декларирани данни по справки-декларации по ЗДДС след **14.08.2013 г.**, от РА №Р-22221015001700-091-001/17.12.2015 г., оспорването на който е отхвърлено със съдебно решение № 6198 от 14.05.2018 г. по адм.д. № 12181/2017 г. на ВАС, I-во отделение, декларирани данни по декларации – образец б – вноски за ДОО, ЗО и УПФ след **20.10.2013 г.**, както и имуществени санкции по наказателни постановления от 31.03.2009 г. на Басейнова дирекция РИОСВ В., наказателни постановления от 2011 г. и 2012 г., издадени от органи на НАП, наказателни постановления от 2007 г., 2010 г. и 2012 г. на Комисия за защита на потребителите и други. Според справката дружеството има издаден ревизионен акт за ЗОВ от 31.05.2012 г., касаещ данъчен период 2007 г. (л.113 от Приложение № 1)

За да приемат наличието и на този елемент от фактическия състав на отговорността по чл.19, ал.2 ДОПК ревизорите са съобразили, че във връзка с връчено ИПДСПОТЛ от **11.09.2015 г.** (л.283 от Приложение № 2) от [фирма] са представени документи и обяснения от **07.10.2015 г.**, както следва: справки за налични недвижими имоти, за моторни превозни средства, за налични машини, стоки оборудване, стопански инвентар, за дългосрочни и краткосрочни инвестиции, за вземания от трети лица. В

приложените справки дружеството декларира, че няма собствени недвижими имоти, а извършва хотелската и ресторантьорската си дейност в наети обекти: В. селище – Русалка; Къмпинг Каваци; Хотел М. – К.. Приложени са счетоводни регистри - салда по сметки (хронологични регистри за движението на паричните средства по банкови сметки), от които е видно, че дружеството няма авоари по декларираните банкови сметки. Приложени са аналитични салда по счетоводни сметки 204, 205, 206, 207, 208, 209 относно налични машини, оборудване, стопански инвентар, но към тях не са приложени счетоводни сметки за набраната амортизация по отразените дълготрайни материални активи, а в приложените счетоводни регистри не е посочена датата на закупуването на тези активи. Приложени са салда по сметки на доставчици от страната, от която е видно, че дружеството има задължения към доставчици към 31.12.2015 г. в размер на 980 172,11 лв. и доставчици по аванси в размер на 676 645,88 лв.

Доказателства от ревизионното производство на [фирма], приключило с РА №Р-22221015001700-091-001/17.12.2015 г., са присъединени към настоящето ревизионно производство с Протокол №0885783 от **04.11.2015 г.**, вкл. ревизионния доклад. Това е позволило на приходните органи в настоящето производство да извършат анализ на оборотните ведомости на дружеството, представени като доказателства към ревизионното производство на [фирма] и да направят извод, че в оборотните ведомости се съдържа информация за **наличности на парични средства в брой, отразени в счетоводна сметка 5010 каса и 5020 каса във валута**, наличности на парични средства по банкови сметки, отразени в сметки 5030 и 5040, както следва: към 31.12.2012 г. налични парични средства в брой в размер на 1 193 252,66 лв., към 31.12.2012 г. налични парични средства по разплащателна сметка в лева (сч. сметка 5030) 45 412,59 лв. и легова равностойност на парични средства във валута (сч. сметка 5040) 100,03 лв., към 31.12.2013 г. крайни дебитни салда по сметка 5010 в размер на 1 532 787,26 лв., а към 31.12.2014 г. крайни дебитни салда са: 5010 в размер на 1 853 003,09 лв.; 5020 – 14 948,39 лв.; по сметка 5030 в размер на 40 997,56 лв. и крайно дебитно салдо по сметка 5040 в размер на 135,11 лв.

Тези данни се потвърждават от заключение на основна ССЕ, според която по данни от оборотните ведомости на [фирма] дружеството разполага със значителни парични средства в брой, **които са достатъчни да покрият всички изискуеми публични задължения на дружеството** (л.293 от делото).

Според данните по делото срещу дружеството е образувано изпълнително дело №2575/2009 г., т.е. още през 2009 г., като по него са предприети обезпечителни мерки през м.07, м.08 и м.09 2014 г., т.е. включително за част от спорните периоди, които продължават до м.октомври 2014 г. Това означава, че към датата на налагане на тези обезпечителни мерки и при проявена активност публичните изпълнители биха могли да наложат обезпечителна мярка по чл.204 ДОПК налагането на заповест по чл. 215, ал. 2 върху парични средства на длъжника в национална или чужда валута се извършва чрез описването, изземването и внасянето на сумата по сметката на публичния изпълнител.

Публичният изпълнител е избрал да наложи различен вид обезпечителни мерки - заповест върху вземанията на дружеството по всички банкови сметки, заповест на МПС и заповест върху безналични ценни книжа, притежавани от длъжника в [фирма]. Събраните в хода на настоящето съдебно производство доказателства, а именно – за наличие на значителни парични средства в брой, разколебават изводите на

приходните органи, че дружеството [фирма] **не притежава други активи, годни да обезпечат задълженията, срещу които да бъде насочено принудително изпълнение.**

Това разколебава уникалността на каузалната връзка между недобросъвестните действия на Е. З. Б. по отклоняване на суми на задълженото дружество за лични цели, извършено основно в периода 2010 г. – 2012 г. и последващото натрупване на непогасени публични задължения на същото дружество през 2013 г.- 2014 г. При образувано производство за принудително изпълнение срещу [фирма] още през 2009 г. и при липса на предприети адекватни изпълнителни действия в неговия ход, вкл. чрез запор на налични парични средства, не може да се приеме, че е изпълнено изискването по чл.19, ал.2 ДОПК недобросъвестното поведение на третото лице през 2010 г. – 2013 г. да е единствена причина за несъбираемостта на публичните задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски през 2013 г. – 2014 г. Установява се от приложен към настоящата ревизия с протокол от 04.11.2015 г. ревизионен доклад № Р-22221015001700-092-001 от 24.09.2015 г. на [фирма] (л.411 от приложение №2), че на дружеството е извършена ревизия по ЗКПО за периода от 01.01.2008 г. до 31.12.2010 г., по ЗДДС за данъчни периоди от 01.01.2011 г. до 31.10.2011 г., по ЗДДФЛ и за вноски за ДОО, ЗО и УПФ за периодите от 01.01.2007 г. до 31.12.2010 г., приключила с издаване на РА № 2214-[ЕГН]/31.05.2012 г. Изложеното налага извод, че приобщената към настоящето ревизионно производство преписка по РА №Р-22221015001700-091-001/17.12.2015 г. не е единствената по отношение на [фирма]. Съгласно чл.110, ал.2 ДОПК ревизията е съвкупност от действия на органите по приходите, насочени към установяване на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски. Видно е, че ревизията, приключила с № 2214-[ЕГН]/31.05.2012 г. касае *част от процесните периоди, през които Б. е получавала служебни аванси – 2010 г.* Извършването на ревизия предполага осъществяването на процесуални действия по събиране на доказателства, вкл. оборотни ведомости, които съдържат данни за наличие на парични средства в брой. При образувано изпълнително производство през **2009 г.** и при данни за извършена ревизия на [фирма] за предходни данъчни периоди, преди приобщения в настоящето производство РА №Р-22221015001700-091-001/17.12.2015 г., не може да се обоснове, че несъбираемостта на публичните задължения на дружеството се дължи единствено на невъзстановените служебни аванси, получени от Б. в периода 2010 г. – 2013 г.

В хода на ревизионното производство, приключило с РА №Р-22221015001700-091-001/17.12.2015 г., е изготвена експертиза от 27.08.2015 г. (л.453-481 от Приложение № 2), според която [фирма] притежава активи с балансова стойност от 540 898.22 лв. Същите биха могли да бъдат предмет на обезпечение по изпълнително дело №2575/2009 г., което е още един аргумент за липса на изискуемата каузална връзка между поведението на ревизираното лице и невъзможността за бъдат събрани публичните задължения на [фирма].

По аргумент от по-силното основание не може да се поддържа, че несъбираемостта на задълженията на дружеството се дължи на установеното при ревизията, приключила с РА №Р-22221015001700-091-001/17.12.2015 г., отчуждаване на 4 броя МПС на по-ниска от пазарната им стойност, поради което е доначислен ДДС в размер на 9 744,79 лв. върху пазарната цена на автомобилите на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 25, ал. 6 от с.з.

Изложеното обосновава липсата на един от елементите от фактическия състав на

вменената с РА отговорност по чл.19, ал.2 ДОПК, респ. налага отмяната на РА като незаконосъобразен.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на жалбоподателката се дължат сторените в производството разноски. Такива не са поискани, нито с жалбата, нито в пледоарията по същество на спора в о.с.з. на 13.12.2019г., като липсва и приложен списък по чл.80 ГПК, поради което разноски не следва да се присъждат.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во отделение, 69-и състав,

Р Е Ш Е Н И Е :

ОТМЕНЯ по жалба на Е. З. Б. със съдебен адрес [населено място], [улица], вх.Б, ет.2, ап.17, чрез адв. И. Д. от САК, Ревизионен акт № Р-22221015003189-091-001/14.03.2016 г., издаден от М. С. Х. – орган, възложил ревизията и Д. Д. Т. – ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с решение № 941 от 09.06.2016 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) [населено място], относно установена отговорност по чл. 19, ал. 2 от ДОПК за задължения на [фирма] **общо в размер на 409 757,21 лв.**, в т.ч. главница в размер на 333 906,74 лв. и лихви за забава в размер на 75 850,47 лв.

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

СЪДИЯ: