

# РЕШЕНИЕ

№ 4249

гр. София, 29.06.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 16 състав,**  
в публично заседание на 07.04.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Ралица Романова**

при участието на секретаря Гергана Мартинова , като разгледа дело номер **241** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на Г. И. С., ЕГН [ЕГН], с адрес: [населено място], [жк], вх.И, ет.2, ап.220, съдебен адрес: [населено място], [улица], ет.1, офис 5, срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221919003593-091-001/15.07.2020 г., издаден от Р. Г. Я., началник сектор „Ревизии” при дирекция „Контрол” при ТД на НАП - С. – възложител на ревизията и от Т. Д. И., главен инспектор по приходите при Териториална дирекция (ТД) на Националната агенция за приходите (НАП) – С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1524/02.10.2020 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика (ОДОП) – С..

Жалбоподателката твърди, че РА е необоснован и издаден в нарушение на материалния закон. Счита, че фактическите констатации и правни изводи на органите по приходите не се подкрепят и са в противоречие със събраните доказателства. Твърди, че направените изводи от органите по приходите са необосновани и не са доказани и съответно не могат да бъдат приети за верни. Счита, че констатациите в издадения на дружеството ТРАУРНИ ОБРЕДИ Е. РА не следва да бъдат противопоставяни в ревизията по чл. 19 от ДОПК, тъй като двете отговорности са различни и произтичат от различни фактически състави. Твърди, че издадения на дружеството РА има доказателствено значение единствено и само досежно наличието,

размера и периода на установените задължения за данъци и осигурителни вноски. На следващо място твърди, че не са доказани елементите от фактическия състав на чл. 19, ал. 1 от ДОПК. Твърди, че при ревизията е представен договор за счетоводно обслужване на дружеството с Д. К. О., като управителят се е доверил на експерти в счетоводството с нужните познания и е считал за надлежно отразени фактите и обстоятелствата, които по закон е бил длъжен да обяви. В тази връзка намира, че събраните доказателства не водят до извод за укриване на факти и обстоятелства, които е следвало да обяви пред органите по приходите. По отношение невъзможността за събиране на задълженията от задълженото лице, в жалбата е посочено, че не са формирани констатации относно момента на настъпване на невъзможност за събиране на задълженията. В тази връзка пояснява, че отговорността по чл. 19, ал. 1 от ДОПК е субсидиарна и тя възниква от момента, в който се установи, че задълженията не могат да бъдат събрани от лицето по чл. 14, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК. Твърди, че липсват доказателства за причинно-следствената връзка между поведението на управителя и последвалата доста по-късно невъзможност за събиране на задълженията на ТРАУРНИ ОБРЕДИ Е.. Сочи, че, обстоятелството, че дружеството не притежава никакво имущество, което да послужи за покриване на публичното вземане, не води до извода, че тази невъзможност за събиране на вземането е причинена от недекларирането на конкретни данни за приходи. Изразява искане оспорваният РА да бъде отменен.

В съдебно заседание жалбоподателката, редовно уведомена не се явява и не изпраща представител за участие в производството. С молба от 07.04.2021 г. процесуалният представител на жалбоподателката прави искане да се даде ход на делото, като излага и мотиви за незаконосъобразност на РА. Претендира присъждане на направените по делото разноски, за което представя списък.

Ответникът – директора на дирекция ”Обжалване и данъчно-осигурителна практика”, чрез процесуалния си представител изразява искане да бъде постановено решение, с което жалбата да бъде отхвърлена като недоказана. Претендира юрисконсултско възнаграждение и прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение.

Административен съд София – град, Трето отделение, 16 състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221919003593-020-001/11.06.2019 г. на Г. И. С. за установяване на отговорност по чл. 19 от ДОПК за задължения за корпоративен данък на ТРАУРНИ ОБРЕДИ Е., установени с РА №Р-22221018003608-091-001/01.03.2019 г. Заповедта е връчена по електронен път на 02.10.2019 г. Считано от тази дата тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията. По реда на чл. 113, ал. 3 от ДОПК последователно са издадени Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия (ЗИЗВР) №Р-22221919003593-020-002/16.12.2019 г. и ЗИЗВР №Р-22221919003593-020-003/27.01.2020 г., с които е определен срок за приключване на ревизията до 02.03.2020 г. Всички заповеди са подписани от Р. Г. Я., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед №РД-01-818 от 10.05.2019 г. на и. д. директор на ТД на НАП.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22221919003593-092-001/24.04.2020 г., от ревизиращите органи, определени с

посочената по – горе ЗВР. Ревизионният доклад има съдържанието, предвидено в чл. 117, ал. 2 и ал. 3 ДОПК. РД е връчен лично на ревизираното лице на 18.05.2020 г. след срока по чл. 117, ал. 4 ДОПК.

Констатираното от съда издаване на РД след изтичането на срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК, както и връчването му след срока по ал. 4 от ДОПК представляват несъществени процесуални нарушения, които не биха могли да доведат до издаването на различен по съдържание РА и не влияят на законосъобразността на издадения такъв. Ето защо те не могат да бъдат самостоятелно основание за неговата отмяна.

В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от Г. И. С. е подадено възражение срещу констатациите в РД, но същото е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22221919003593-091-001/15.07.2020 г., издаден от Р. Г. Я., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и Т. Д. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. Актът е връчен по електронен път на 20.07.2020 г. Със същия е вменена отговорност на Г. И. С. на основание чл. 19, ал. 1 от ДОПК, в качеството ѝ на управител на ТРАУРНИ ОБРЕДИ Е., за неплатени задължения на същото дружество за корпоративен данък и лихви общо в размер на 40 064,34 лв., в т.ч. главница в размер на 30 605,19 лв. и лихви в размер на 9 459,15 лв., установени с влязъл в сила РА № Р-22221018003608-091-001/01.03.2019 г.

Същият изцяло е оспорен по административен ред пред директора на ДОДОП – С. на основание чл. 152 от ДОПК с жалба вх. №13427/29.07.2020 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-1181/03.08.2020 г. по регистъра на дирекция ОДОП С..

Във връзка с жалбата е постановено Решение № 1524/02.10.2020 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което РА е потвърден изцяло. Решението е връчено на ревизираното лице на 06.10.2020 г.

РА е оспорен по съдебен ред с жалба вх. № 53-04-821/21.10.2020 г., подадена чрез директора на ДОДОП – С. до АССГ. Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от лице с право и интерес от оспорване – адресат на утежняващ административен акт, който подлежи на съдебен контрол, и след изчерпване на административния ред за оспорване по чл. 152 и сл. от ДОПК като абсолютна положителна процесуална предпоставка за допустимост на жалбата по аргумент от чл. 156, ал. 2 от ДОПК. С оглед на това съдът намира жалбата за процесуално допустима, поради което следва да бъде разгледана досежно нейната основателност.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обосноваост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК в редакцията към момента на възлагане ревизията – ДВ бр. 82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г., той се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. В настоящия случай РА е издаден от Р. Г. Я., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството на орган, възложил ревизията, овластен със Заповед №РД-01-818 от 10.05.2019 г. на и. д. директор на ТД на НАП, и Т. Д. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – в качеството ѝ на ръководител на ревизията съгласно ЗВР, издадени от възложителя на ревизията.

РА, РД, ЗВР и ЗИЗВР са подписани с квалифициран електронен подпис съгласно Закон за електронния документ и електронните удостоверителни услуги, като за

валидното им подписване от органите по приходите са представени писмени доказателства, приобщени към делото, които не са оспорени. С оглед на това съдът намира РА за издаден от компетентни органи, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК и Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по тълк. д. № 10/2016 г. на ОС на съдиите от I и II отделение на ВАС.

РА е издаден и в установената писмена форма, мотивиран е с посочване на фактическите и правни основания за издаването му, като съдържа и диспозитивна част в табличен вид с посочени основание, период и размер на установени данъчни задължения. Съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК РД е неразделна част от РА и в този смисъл изложените в него мотиви се ползват и като мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

С цел установяване на факти и обстоятелства от значение за ангажиране на отговорност по чл. 19 от ДОПК на Г. И. С. за задължения на ТРАУРНИ ОБРЕДИ Е. на основание чл. 37, ал. 5, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК и е връчено ИПДПОЗЛ, с което са изискани документи и обяснения относно участия в търговски дружества, извлечения от лични банкови сметки, притежавано имущество, придобити доходи като физическо лице. В отговор на искането са представени документи.

От страна на органите по приходите са изпратени искания до всички банки в страната, с които е изискана информация за наличие на банкови сметки през периода от 19.01.2015 г. до 31.12.2017 г. на Г. И. С.. Установено е, че същата има открити банкови сметки в У. Б. АД, Р. БЪЛГАРИЯ ЕАД и БАНКА ДСК ЕАД.

В хода на ревизионното производство е констатирано, че Г. И. С. е била управител на ТРАУРНИ ОБРЕДИ Е. за периода от основаване на дружеството на 19.01.2015 г. до 31.12.2017 г. Посоченото дружество е регистрирано в Търговския регистър на 19.01.2015 г. с капитал от 2,00 лв. и едноличен собственик на капитала и управител Г. И. С.. На 17.10.2017 г. е вписана промяна, като дружеството се преобразува в дружество с ограничена отговорност /О./ със съдружници Г. И. С. и нейният съпруг А. И. С., всеки от тях с равни дялове от капитала по 1 000,00 лв. Считано от 28.03.2019 г. двамата съдружници прехвърлят дружествените дялове на правоприменика Р. А. Р., и правната форма на дружеството е променена на еднолично дружество с ограничена отговорност /Е./ с управител Р. А. Р..

По отношение на това лице е констатирано, че е едноличен собственик и представляващ на общо 54 дружества с установени или деклариращи и невнесени публични задължения.

С Протокол №Р-22221919003593-ППД001/21.04.2020 г. са приобщени доказателства от извършена ревизия на ТРАУРНИ ОБРЕДИ Е. за задължения за корпоративен данък за периодите от 19.01.2015 г. до 31.12.2017 г., приключила с Ревизионен акт №Р-22221018003608-091-001/01.03.2019 г.

С посочения РА на ТРАУРНИ ОБРЕДИ Е. за периодите от 19.01.2015 г. до 31.12.2017 г. са установени задължения за корпоративен данък общо в размер на 30 605,19 лв. и лихви в размер на 5 203,17 лв., при деклариращи и платени задължения за ревизираните периоди общо в размер на 29,37 лв. Ревизията по отношение на дружеството е протекла по особения ред на чл. 122 – 124 от ДОПК поради установени обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК /данни за укрити приходи/. Видно от издадения на дружеството РА е установено, че ТРАУРНИ ОБРЕДИ Е. извършва траурно-обредна и погребално-възпоменателна дейност, като през ревизираните

периоди дружеството е притежавало ДМА - 1 катафалка, заведена по сметка 205 Транспортни средства с дата на придобиване 22.02.2016 г. с отчетна стойност от 300,00 лв. От страна на органите по приходите е извършена проверка в информационния масив на НАП, при която е установено, че съгласно данни от системата на КАТ автомобилът, собственост на ТРАУРНИ ОБРЕДИ Е. е прехвърлен на 01.04.2019 г. на С. Х. СЪРВИЗ 2012 Е., като едноличен собственик на капитала и управител на последното дружество е Г. И. С..

На следващо място видно от РА на ТРАУРНИ ОБРЕДИ Е. е, че на ОБЩИНСКО ПРЕДПРИЯТИЕ „ГРОБИЩНИ ПАРКОВЕ“ – С. и С. КРЕМАТОРИУМ АД – доставчици на ТРАУРНИ ОБРЕДИ Е. са извършени насрещни проверки, при които е установено, че дружеството не е включило в годишните си отчети фактури за извършени от него разходи, което е предпоставка за укриване на доходи от предоставени последващи услуги по извършените разходи.

Установено е още, че с ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2015 г. дружеството е декларирало общо приходи в размер на 17 131,00 лв. От страна на органите по приходите е направен анализ и съпоставка на представени фактури от ОБЩИНСКО ПРЕДПРИЯТИЕ „ГРОБИЩНИ ПАРКОВЕ“ – С. и С. КРЕМАТОРИУМ АД и на представените от ТРАУРНИ ОБРЕДИ Е. счетоводни регистри и фактури за получени и извършени услуги. В резултат на това при ревизията е определен общ размер на приходите от продажби на траурно-обредни и погребално-възпоменателни услуги за периодите от 19.01.2015 г. до 31.12.2015 г. в размер на 109 180,50 лв., в т.ч. 59 956,00 лв. /от 52 кремации по 1 153,00 лв. определена единична средна цена/, 33 000,00 лв. /от 20 погребения по 1 650,00 лв. определена единична средна цена/, 2 660,00 лв. /по 7 броя фактури за предоставени траурни услуги по 380,00 лв. определена единична средна цена/, 4 267,50 лв. /по 10 бр. фактури тарифирани съгласно представен ценоразпис/ и 9 297,00 лв. за декларирани приходи, за които не могат да се определят видът и характерът на извършените услуги поради непредставени фактури, но осчетоводени приходи от дружеството. На основание чл. 122, ал. 2 от ДОПК органите по приходите са определили общ размер на приходите от 109 180,50 лв. и общ размер на извършените разходи от 20 410,24 лв. и е установен данъчен финансов резултат за 2015 г. печалба в размер на 88 770,26 лв. и задължение за корпоративен данък в размер на 8 877,03 лв.

За 2016 г. ТРАУРНИ ОБРЕДИ Е. не е отчетло приходи от дейността общо в размер на 61 305,00 лв. и при ревизията по реда на чл. 122 от ДОПК са определени приходи общо в размер на 86 095,00 лв. и общо разходи в размер на 31 059,27 лв. Установен е данъчен финансов резултат за 2016 г. печалба в размер на 55 035,73 лв. и задължение за корпоративен данък в размер на 5 503,57 лв.

За 2017 г. са установени неотчетени приходи общо в размер на 159 626,60 лв. и по реда на чл. 122 от ДОПК са определени приходи от дейността общо в размер на 201 294,10 лв. и разходи в общ размер от 38 754,52 лв. Установен е данъчен финансов резултат за 2017 г. печалба в размер на 162 539,58 лв. и задължение за корпоративен данък в размер на 16 253,96 лв.

С издадения РА на дружеството са установени допълнително задължения за корпоративен данък в общ размер от 30 605,19 лв. и са определени лихви за забава в размер на 5 203,17 лв. Актът не е обжалван и е влязъл в сила.

В хода на ревизията за ангажиране на отговорност по чл. 19 от ДОПК на жалбоподателката е извършен анализ на ГФО на ТРАУРНИ ОБРЕДИ Е. за

ревизираните периоди, при който е констатирано, че към 31.12.2017 г. дружеството е разполагало с касови наличности в размер на 8 000,00 лв.

Ревизиращите органи са изискали от дирекция „Събиране“ при ТД на НАП С. справка относно събираемостта на задълженията на ТРАУРНИ ОБРЕДИ Е., установени по РА №Р-22221018003608-091-001/01.03.2019 г., предприети действия по събиране на задълженията и класифициране на дълга. Получена е Служебна бележка с изх. №С.-[ЕГН]/22.04.2020 г., от публичен изпълнител, от която се установява, че има образувано изпълнително дело, не са налагани предварителни обезпечителни мерки, в хода на изпълнителното производство са наложени обезпечителни мерки /запор на сметки/, няма постъпили суми за погасяване на задължението, дружеството не притежава активи, които могат да послужат като обезпечение за задълженията му.

При горните факти органите по приходите са обосנוвали извод за прилагане на разпоредбите на чл. 19, ал. 1 от ДОПК за ангажиране на отговорност на Г. И. С., в качеството ѝ на управител на ТРАУРНИ ОБРЕДИ Е., за задълженията на същото дружество за корпоративен данък, установени с РА №Р-22221018003608-091-001/01.03.2019 г.

Предвид посочената разпоредба органите по приходите са изложили аргументи в подкрепа на всяка една от предпоставките, визирани в посочената норма.

На първо място са приели за безспорно доказано изпълнението на първата предпоставка, а именно Г. И. С. е била управител на ТРАУРНИ ОБРЕДИ Е. за периода от 19.01.2015 г. до 28.03.2019 г., като от 19.01.2015 г. до 17.10.2017 г. е едноличен собственик и управител на дружеството, а от 17.10.2017 г. до 28.03.2019 г. е била съдружник и управител в дружеството, включително и през периода, за който се отнасят непогасените задължения на дружеството за корпоративен данък, установени с влезлия в сила РА №Р-22221018003608-091-001/01.03.2019 г.

По отношение на втория елемент за реализиране на отговорността, а именно чрез действие или бездействие лицето да е укрило факти и обстоятелства, които по закон е било длъжно да обяви пред органите по приходите в РА е посочено, че липсата на деклариране или разлика между декларираното и действително установеното при ревизията съставлява укриване по смисъла на чл. 19, ал. 1 от ДОПК. Отговорността за укриването е за лицето, което в качеството си на управител, е съзнавало или е следвало да съзнава смисъла и значението на действията по деклариране на некоректни данни, а така също, че ревизираното лице е отговорно за данните в подадените пред органите по приходите ГДД за КД. Органите по приходите са приели, че предвид установените при ревизията на дружеството неотчетени приходи и разходи Г. С., като управител на същото е укрила факти, които по закон е била длъжна да обяви. В РА е посочено, че е налице изискуемата от закона причинно-следствена връзка между поведението на управителя и невъзможността да се съберат публичните задължения на ТРАУРНИ ОБРЕДИ Е.. Изложени са мотиви, че чрез декларирането на неверни данни в ГДД по ЗКПО за ревизираните периоди за дружество са възникнали данъчни задължения в по-ниски размери. При по-късното установяване и узнаване от страна на приходната администрация за действителния размер на задълженията и установяването им с РА, става обективно невъзможно събирането им поради предприетите от управителя действия по прекратяване

на активната търговска дейност, извършвана от ТРАУРНИ ОБРЕДИ Е.. В качеството си на управител на дружеството, Г. С. е знаела, че представя на приходната администрация декларации с неверни данни, с което е укрила факти и обстоятелства, които е била длъжна по закон да декларира по съответния ред. Посочено е, че в случая субект на укриването е управителят, доколкото при действието на чл. 141, ал. 2 от Търговския закон /ТЗ/ той представлява дружеството, организира и ръководи дейността му по силата на чл. 141, ал. 1 от ТЗ.

Органите по приходите са приели за доказана и причинно-следствена връзка между укриването на фактите и обстоятелствата и несъбираемостта на задълженията на дружеството. В РА е посочено, че укриването на факти и обстоятелства предполага наличието на умисъл, което следва от посочената в нормата причинно-следствена връзка между деянието и невъзможността да се съберат публичните вземания; деянието в тази хипотеза има две възможни форми на проявление – действие или бездействие, тоест следва да е налице волево поведение на субекта, което цели пряко укриването на проявените факти и обстоятелства от приходната администрация, като лицето съзнава, че с неговото поведение води до невъзможността да се събират публични задължения.

Органите по приходите са приели, че с прехвърляне на дружеството на 28.03.2019 г. на Р. А. Р., който е собственик на капитала и управител на 54 дружества, Г. С. е следвало да предполага, че правоприменикът няма да продължи да развива търговската дейност на ТРАУРНИ ОБРЕДИ Е. и съответно няма да покрива вече възникналите задължения на дружеството. В РА е посочено, че прехвърлянето на дяловете от капитала на ТРАУРНИ ОБРЕДИ Е. на лице по познатата в гражданското право фигура „сламен човек“ потвърждава умисълът на лицето по смисъла на чл. 19, ал. 1 от ДОПК, като в резултат на това поведение на управителя е станало невъзможно събирането на публичните задължения.

В РА са изложени аргументи и по отношение на следващата предпоставка за ангажиране на отговорност по чл. 19, ал. 1 от ДОПК - да е налице невъзможност за събиране на публичните задължения от задълженото лице. Органите по приходите са се позовали на предоставената информация от дирекция „Събиране“ при ТД на НАП С., спрямо ТРАУРНИ ОБРЕДИ Е., а именно, че е образувано изпълнително дело за събиране на задълженията за корпоративен данък и лихви, установени с РА №Р-22221018003608-091-001 от 01.03.2019 г. и че ТРАУРНИ ОБРЕДИ Е. не притежава активи, които могат да послужат като обезпечение за задълженията му и не са постъпили парични средства по запорираните банкови сметки с ПНОМ от 24.07.2019 г.

В РА е направено заключение, че са налице всички предпоставки за ангажиране на отговорност на Г. С., в качеството ѝ на управител по реда на чл. 19, ал. 1 от ДОПК, за неплатените задължения за корпоративен данък и лихви на ТРАУРНИ ОБРЕДИ Е., установени за периодите от 19.01.2015 г. до 31.12.2017 г. с РА №Р-22221018003608-091-001/01.03.2019 г. На посоченото основание с РА е ангажирана отговорност на Г. С. за неплатени задължения на ТРАУРНИ ОБРЕДИ Е. за корпоративен данък за посочените периоди общо в размер на 30 605,19 лв., ведно с лихви за забава в размер на 9 459,15 лв.

В настоящото производство са приети писмените доказателства, събрани в хода на ревизионното производство, въз основа на които органите по приходите са направили своите констатации.

Разпоредбата на чл. 19 от ДОПК урежда особени случаи на лична имуществена отговорност на лица, управляващи задължени за данъци/осигурителни вноски субекти – задължени лица по чл. 14, т. 1 и т. 2 от ДОПК. Фактическите състави по чл. 19 от ДОПК не характеризират типична хипотеза на установително производство по глава петнадесета от ДОПК. С място на разпоредбата – дял първи „обща правила“, глава четвърта, „задължени лица“, логическото и граматическото тълкуване на нормите, обективиращи фактическите състави на института, води до извода, че се касае за субсидиарна отговорност на трето лице по отношение на вземане, което има публичен характер. Всички факти, осъществяващи фактическите състави по двете алинеи на чл. 19 от ДОПК следва да се установят по несъмнен начин още в хода на ревизията - чл. 170, ал. 1 от АПК, вр. с § 2 от ДР на ДОПК и в съдебното производство подлежат на главно и пълно доказване от органите по приходите.

Фактическият състав на разпоредбата на чл. 19, ал. 1 от ДОПК включва кумулативно следните елементи:

1. лицето да има качеството на управител, член на орган на управление, прокурист, търговски представител, търговски пълномощник на задължено юридическо лице по чл. 14, т. 1 и т. 2 от ДОПК към момента, към който са установени публичните задължения;
2. да е налице поведение на това лице, изразяващо се в действие или бездействие, чрез което се укриват факти и обстоятелства, които по закон лицето има задължение да обяви пред органа по приходите или публичния изпълнител;
3. невъзможност за събиране на публични вземания - данъци и задължителни осигурителни вноски;
4. причинно-следствена връзка между поведението на лицето и невъзможността за събиране на задължения за данъци или задължителни осигурителни вноски.

По първия елемент от фактическия състав, настоящата инстанция приема следното:

По делото е безспорно, че за периода от вписване на ТРАУРНИ ОБРЕДИ Е. в Търговския регистър и до 28.03.2019 г., жалбоподателката е управител, включително и след 17.10.2017 г., когато дружеството е преобразувано в О. със съдружник А. И. С.. Следователно, първият елемент от фактическия състав на чл. 19, ал. 1 от ДОПК е налице.

Налице е и дружество ТРАУРНИ ОБРЕДИ Е., което има публични задължения, установени с влязъл в сила ревизионен акт, като задълженото дружество не разполага с парични средства и имущество, които са в състояние да покрият размера на публичните задължения.

Спорът между страните се свежда до това дали са другите елементи – извършено действие от задълженото лице, изразяващо се в укриване на факти и обстоятелства, които по закон е длъжно да обяви пред орган по приходите и дали това действие е в причинно-следствена връзка с



невъзможността да бъдат събрани задълженията.

Вторият елемент от фактическия състав на чл. 19, ал. 1 от ДОПК изисква лицето, в качеството си на управител да „укрие факти и обстоятелства, които по закон е бил длъжен да обяви пред органа по приходите или публичния изпълнител... „. Укриването на факти и обстоятелства от правно значение предполага наличието на умисъл с оглед на посочената в нормата причинно-следствена връзка между това деяние и невъзможността да се съберат публични вземания като последица от него. В тази хипотеза са мислими две проявни форми - бездействие (липса на дължимо поведение към приходната администрация за посочване на настъпили факти и обстоятелства) или действие (активно поведение на субекта, с което настъпили факти и обстоятелства се прикриват). Въз основа на изложеното органите по приходите следва да докажат, че лицето: 1. е укрило; 2. факти и обстоятелства; 3. които по закон е било длъжно да обяви пред органа по приходите или публичния изпълнител. Следва да е налице волево поведение на субекта, което цели пряко именно укриването на проявените факти и обстоятелства или преследвайки друга цел, съзнателно се укриват тези факти и обстоятелства. Анализът на разпоредбата води до извода, че именно към момента на проявлението им и проявлението на съответния данъчен състав, за който посочените факти и обстоятелства, трябва да са налице и съзнаването от страна на субекта, че неговото волево поведение неминуемо води до невъзможността да се съберат произтичащите от проявлението на данъчния състав публични задължения и то поне в определяем/определен размер - т.е. че е налице каузалност. Укриването на факти и обстоятелства е недопустимо презюмирано с наличието на влезлия в сила РА, издаден на ТРАУРНИ ОБРЕДИ Е., установяващ недеклариране на всички реализирани приходи и разходи от дейността. От друга страна, обективната невъзможност да се съберат задълженията за данъци/осигурителни вноски, като пряка последица от укриването на фактите и обстоятелствата, е предвидена в състава на нормата, като редакцията на нормата (с оглед характера ѝ) не може да се тълкува разширително, нито да се свързва със затрудняване или само с ограничаване на възможностите за принудителното събиране на съответните задължения. Затова следва да се приеме, че според текста на закона тази предпоставка означава доказване, че задълженията не могат да бъдат събрани въпреки предприетите действия на приходната администрация, респ. на публичния изпълнител.

Както вече се посочи субект на укриването е управителят, доколкото при действието на чл. 141, ал. 2 от ТЗ той представлява дружеството, организира и ръководи дейността му /чл. 141, ал. 1 от ТЗ/. Съставомерното поведение по чл. 19, ал. 1 от ДОПК изисква лицето не просто да не изпълни задължението си по обявяване на факти и обстоятелства, които по закон е длъжно да направи, а да стори това умишлено - да е наясно със смисъла на действията си, да предвижда последиците им и съзнателно да иска или да допуска настъпването им.

В случая се твърди, че от лицето с подадените ГДД по чл. 92 за 2015 г., 2016 г. и 2017 г. не са декларирани всички реализирани приходи и разходи от дейността, т.е. декларирани са неверни данни, което е установено с

издадения на ТРАУРНИ ОБРЕДИ Е. РА №Р-22221018003608-091-001/01.03.2019 г., който не е обжалван и е влязъл в сила. От своя страна това е довело до декларирането на неверни данни в ГДД по ЗКПО за ревизираните периоди за дружеството, в резултат на което са възникнали данъчни задължения в по-ниски размери.

Както вече се посочи, за да има укриване и да е налице този законоустановен елемент за ангажиране на отговорност по чл. 19 от ДОПК, следва да бъде доказан умисъл от страна на ревизираното лице. Подаването на ГДД с неверни данни, а именно не са декларирани всички реализирани приходи, с цел намаляване на задължението за корпоративен данък от ТРАУРНИ ОБРЕДИ Е., е релевантно за установяване задълженията на дружеството. Налице е разлика във фактическите състави, обуславящи отговорността на дружеството за данъци и/или задължителни осигурителни вноски, от този по чл. 19, ал. 1 ДОПК, обуславящ отговорността на управителя му за невъзможността да бъдат събрани задължения на дружеството за данъци и/или задължителни осигурителни вноски. За прилагането на отговорността по чл. 19, ал. 1 ДОПК релевантната е връзката между поведението на управителя и несъбирането на вземанията на дружеството, а такава връзка с декларираните данни в ГДД по ЗКПО не е налице. Това укриване на факти е относимо към дължимостта на данъци от дружеството, но не и към събирането им /в този смисъл Решение № 14533 от 24.11.2020 г. на ВАС по адм. д. № 8802/2020 г., Решение № 3639 от 19.03.2021 г. на ВАС по адм. д. № 9788/2020 г. и др./

Предприетите от задълженото лице Г. С. действия, свързани с прехвърляне на дружеството, с което допълнително е обоснован коментирания елемент от отговорността по чл. 19, ал. 1 ДОПК в РА не могат да установят причинно-следствената връзка между твърдяните укрити факти и обстоятелства при подаването на ГДД по чл. 92 за 2015 г., 2016 г. и 2017 г. и невъзможността за събиране на установените данъчни задължения на дружеството. В случая не е доказано, че поведението на управителя е единствената причина за невъзможността на бъдат събрани задължения за данъци /в този смисъл Решение № 6250 от 28.05.2020 г. на ВАС по адм. д. № 1412/2020 г., Решение № 3776 от 11.03.2020 г. на ВАС, по адм. д. № 11972/2019 г., Решение № 10929 от 12.07.2019 г. на ВАС по адм. д. № 5156/2019 г./ По отношение твърденията на органите по приходите, че с прехвърляне на дружеството на 28.03.2019 г. на Р. А. Р., който е собственик на капитала и управител на 54 дружества, Г. С. е следвало да предполага, че правопреемникът няма да продължи да развива търговската дейност на ТРАУРНИ ОБРЕДИ Е. и съответно няма да покрива вече възникналите задължения на дружеството следва да се посочи, че същите не са подкрепени с доказателства. Обстоятелството, че Р. А. Р. е собственик на 54 дружества не води автоматично до извода, че лицето няма да продължи да развива търговската дейност на ТРАУРНИ ОБРЕДИ Е.. Освен това самото прехвърляне на дружеството не може да се квалифицира като укриване на факти и обстоятелства, тъй като лицето, което го извършва (управителя на дружеството) не е длъжен да обяви този факт пред НАП, каквото е изискването за отговорността по чл. 19, ал. 1 ДОПК.

Прехвърлянето на дружеството само по себе си представлява действие, което е последващо спрямо действията/бездействията, посочени като укриване на факти и обстоятелства и не може да обвърже тях като сочена причина с резултата /невъзможността от събиране на задълженията/. В тази връзка, прехвърлянето на дружеството от жалбоподателката на трето лице не може да докаже по еднозначен начин, че поведението на управителя е единствена причина за несъбирането на данъчните задължения на дружеството.

Дори да се приеме за доказана тезата на приходния орган, че с поведението си управителят на дружеството е извършил действия по укриване на факти и обстоятелства, които по закон е следвало да обяви пред приходния орган или публичния изпълнител, в случая не е доказано наличието на причинно-следствена връзка между поведението на управителя и невъзможността да бъдат събрани задълженията на дружеството за данъци и осигурителни вноски. Обстоятелството, че Г. С. е прехвърлила дружеството считано от 28.03.2019 г. т.е. след издаване на РА №Р-22221018003608-091-001/01.03.2019 г. на ТРАУРНИ ОБРЕДИ Е. и преди връчването му по реда на чл. 32, ал. 6 от ДОПК на 22.04.2019 г. не променя горните изводи, тъй като това действие не се намира във връзка с имуществото на дружеството. Освен това обезпечението на вземанията по РА, съставен на дружество ТРАУРНИ ОБРЕДИ Е. е започнало след образуване на изпълнително производство през 2019 г., а не към момента на започване и провеждане на ревизията през 2018 г. В този смисъл липсва пряка връзка между декларираните неверни данни от управителя и последвалата невъзможност да бъдат събрани публичните задължения на дружеството.

Невъзможността да се погасят публичните задължения в образуваното изпълнително производство в момент следващ във времето този на затаяването на информацията не обуславя извод за връзка на причинност между поведението на субекта на отговорността и непогасеното публично задължение,

Влезният в сила ревизионен акт, с който се установяват задълженията на ТРАУРНИ ОБРЕДИ Е. обвързва ревизията по чл. 19 от ДОПК само по отношение на размера на данъчните задължения, подлежащи на събиране. Основанието за възникване на отговорността на третото физическо лице по този текст е различно от основанието за възникване на задълженията на юридическото лице, които не са събрани и поради това в производството, в което се ангажира отговорността на физическото лице по чл. 19 от ДОПК, администрацията следва да докаже в условията на главно пълно доказване всички елементи на правопораждащия фактически състав като основание за реализиране на отговорност.

В този смисъл следващият елемент от фактическия състав на чл. 19, ал. 1 от ДОПК е обективната невъзможност да бъдат събрани задължения за данъци или задължителни осигурителни вноски. Приходната администрация не е формирала констатация по отношение на момента, от който е настъпила невъзможността да бъдат събрани задълженията на ТРАУРНИ ОБРЕДИ Е.. Този факт е от особено значение относно установяване на датата на възникване на евентуалните задължения за Г. С. към бюджета, тъй като

отговорността на лицето по чл. 19, ал. 1 ДОПК е субсидирана и тя възниква едва от момента, в който се установи, че задълженията за данъци и задължителни осигурителни вноски не могат да бъдат събрани от лицето по чл. 14, т. 1 и 2 ДОПК /Решение № 11243 от 25.10.2016 г. на ВАС по адм. д. № 5683/2016 г. /.

Предвид така изложеното, настоящата инстанция намира, че не са представени убедителни доказателства за укриване на факти или обстоятелства, релевантни към изискванията на състава на чл. 19, ал. 1 ДОПК, поради което не може да се претендира и наличие на причинно - следствена връзка между укрити виновно факти и обстоятелства и невъзможността да се съберат установените впоследствие публични вземания за корпоративен данък.

При този анализ съдът приема, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни органи по приходите, при спазване на изискванията за форма и съдържание, в изпълнение на предвидените в ДОПК процесуални правила, но в нарушение на материалния закон и подлежи на отмяна.

При този изход на спора и с оглед своевременно заявеното искане от страна на жалбоподателя, ответникът следва да заплати на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК направените по делото разноски в размер на 1 760 лв. (1 750 лв. за адвокатско възнаграждение, 10 лв. – държавна такса). Неоснователно е твърдението на ответника, че не са представени доказателства за реално заплащане на 1000 лв., като част от адвокатския хонорар. В случая е приобщен договор за правна защита и съдействие, от който е видно, че общия размер на договореното възнаграждение е 1750 лв., от които 750 лв. в брой и 1000 лв. по сметка. За доказване заплащането на сумата от 1 000 лв. е представено платежно нареждане, което съдът приема за достатъчно доказателство за извършено плащане, доколкото от предвидените в него реквизити се установяват наредител, получател, сума на превода и основание за плащане.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, Трето отделение, 16 – ти състав

## **РЕШИ:**

**ОТМЕНЯ** по жалба на Г. И. С., ЕГН [ЕГН] Ревизионен акт № Р-22221919003593-091-001/15.07.2020 г., издаден от Р. Г. Я., началник сектор „Ревизии“ при дирекция „Контрол“ при ТД на НАП - С. – възложител на ревизията и от Т. Д. И., главен инспектор по приходите при ТД на НАП – С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1524/02.10.2020 г. на директора на дирекция ОДОП – С., с който са установени задължения в размер на 30 605,19, 38 лв. и лихви в размер на 9 459,15 лв., произтичащи от ангажирана на основание чл. 19 от ДОПК отговорност за задължения на ТРАУРНИ ОБРЕДИ Е..

**ОСЪЖДА** Национална агенция за приходите да заплати на Г. И. С., ЕГН [ЕГН], сумата от 1 760,00 (хиляда седемстотин и шестдесет) лева, представляваща

разноси по делото.

Решението може да бъде обжалвано от страните с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

**Съдия:**