

РЕШЕНИЕ

№ 4799

гр. София, 08.09.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18 състав, в публично заседание на 17.06.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Златка Илиева

при участието на секретаря Илияна Янева, като разгледа дело номер **13798** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба от А. Н. А., [ЕГН], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], вх.1, ет.2 с [фирма],[ЕИК], срещу Ревизионен акт №Р-22221018003501-091-001 от 22.05.2019г., издаден от Фиданка С. Йоневска на длъжност Началник сектор „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място], орган възложил ревизията и Г. А. П. на длъжност главен инспектор по приходите, ТД на НАП [населено място]-ръководител на ревизията, потвърден с Решение №1782 от 21.10.2019г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, [населено място], Централно управление на Национална агенция по приходите, с който на жалбоподателя е вменена отговорност по чл.19, ал.2 от ДОПК за задължения на [фирма],[ЕИК], [населено място], за задължения за корпоративен данък за периодите от 01.01.2015г. до 31.12.2017г., установени с Ревизионен акт №Р-22221717007256-091-001/17.04.2018г. издаден на [фирма] [населено място].

Жалбоподателят твърди нищожност на РА, предвид това, че същият е издаден при липса на спазена компетентност на един от органите по чл.119, ал.2 от ДОПК. Липсвал идентитет между органа, възложил ревизията по чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК и органа, издал ревизионният акт в условията на поделена компетентност с органа

ръководител на ревизията, предвид това, че заповедта за възлагане на ревизия №Р-22221018003501-020-001/15.06.2018г. била издадена от В. В. в качеството ѝ на „заместник на Фиданка С. Йоневска“-началник-сектор при ТД на НАП [населено място], на основание чл.112, ал.2 от ДОПК. Ревизионен акт №Р-22221018003501-091-001/22.05.2019г. бил издаден съвместно от Фиданка С. Йоневска, посочена като орган, възложил ревизията и Г. А. П., като ръководител на ревизията, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК.

Със Заповед №РД-01-803/07.06.2017г., издадена от Териториалния директор на ТД на НАП [населено място] и цитирана на стр.2 от решението на Директора на ДОДОП [населено място] били определени компетентните органи, на които се предоставят правомощия да възлагат извършване на ревизии. Със същата заповед териториалният директор бил оправомощил със самостоятелни правомощия за възлагане на ревизия по чл.112 от ДОПК, както В. В. В., така и Фиданка С. Йоневска. В. В. В. на длъжност Началник сектор „Ревизии“ замествала при отсъствие Д. И. Д. на длъжност Началник сектор „Ревизии“. Р. Г. Я. на длъжност Началник сектор „Ревизии“ замествал при отсъствие Фиданка С. Йоневска на длъжност Началник сектор „Ревизии“. Оттук следвал изводът, че В. В. В. не била оправомощена изрично да замества Фиданка С. Йоневска в качеството ѝ на орган, възлагащ ревизии по чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК. Същата е разполагала със самостоятелна компетентност на възлагащ орган да издаде ЗВР на основание раздел I от Заповед № РД-01-803/07.06.2017г. Ето защо, същата е следвало да издаде Заповед за възлагане на ревизия №Р-22221018003501-020-001/15.06.2018г. в лично качество, а не като заместник на Фиданка С. Йоневска, респективно В. В. В. е следвало да издаде Ревизионен акт №Р-22221018003501-091-001/22.05.2019г. съвместно с ръководителя на ревизията Г. А. П.. В този смисъл доколкото органът, възложил ревизията и органът, издал ревизионния акт, съвместно с ръководителя на ревизията, били различни, този факт бил в противоречие с чл.119, ал. 2 от ДОПК и на това основание обжалваният РА бил нищожен.

Второто направено възражение е, че издадения РА е нищожен на още едно основание -като издаден в противоречие със закона, тъй като производството по издаването му започнало, без да са налице материалните предпоставки за това по чл.20 от ДОПК. Ревизията на жалбоподателя била започнала въз основа на ЗВР №Р-22221018003501-020-001/15.06.2018г., изм. със заповед №Р-22221018003501-020-002/01.10.2018г. и ревизионното производство е започнало два месеца след издаването на ревизионния акт и един месец след връчването на ревизионния акт на [фирма], който е връчен на дружеството на 14.05.2018г. Недопустимо било да се образува ревизионно производство по чл.19 от ДОПК във връзка с публични задължения, по отношение на които не са предприети действия по принудително събиране, нито са изчерпани всички способи за удовлетворяване на вземанията на държавата за данъци. Чл.20, ал.1 от ДОПК изисквал преди да се започне производство по чл.19 от ДОПК, да се предприемат действия по принудително изпълнение срещу имуществото на задълженото лице.

Жалбоподателят релевира и материална незаконосъобразност на издадения РА. Твърди отсъствие на предпоставките за ангажиране на отговорността му на основание

чл.19, ал.2 от ДОПК, като счита, че констатациите на приходните органи в обратна насока не са подкрепени с доказателства. Органите по приходите неправилно приемали, че А. А. в качеството си на управител на [фирма] [населено място] е допуснал извършване на плащания и разпореждане с парични средства на дружеството през 2016г. като вследствие на това разпореждане финансовият актив бил намален в такава степен, че да не могат да се платят изискуемите задължения на [фирма] [населено място]. Не бил изпълнен съставът на чл.19, ал.2 от ДОПК за ангажиране на отговорността на управителя А. А..

На посочените основания моли за цялостна отмяна на ревизионния акт.

В хода на съдебния процес жалбоподателят претендира и присъждане на сторените по делото разноски, за което представя списък по чл.80 от Гражданския процесуален кодекс.

Ответникът в производството-директорът на Дирекция "ОДОП"-С. при ЦУ на НАП, оспорва жалбата и моли за нейното отхвърляне като неоснователна. Претендира се присъждане на сторените по делото разноски за юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, след като се съобрази с изложените в жалбата основания, доводите на страните и събраните доказателства, приема за установено следното:

По допустимостта на жалбата:

Решение №1782/21.10.2019г. е съобщено на жалбоподателя на 28.10.2019г. по електронен път, като жалбата е депозирана чрез административния орган до съда с вх.№53-04-1127/06.11.2019г. т.е. потестативното процесуално право на жалба е упражнено в срока по чл.156 от ДОПК. С атакувания ревизионен акт се установяват данъчни задължения за оспорващото лице и това произнасяне покрива критериите за индивидуален административен акт по критериите на чл.21, ал.1 от АПК. Съществува пряк, личен и непосредствен правен интерес за подателя на жалбата от провеждане на съдебната проверка. Жалбата е депозирана след изчерпване на задължителната процедура по административно обжалване на РА, приключила с потвърдително решение на горестоящия административен орган. Адресат на оспорването е териториално компетентния административен съд по критериите на чл.133 от АПК във вр. с §2 от ДР на ДОПК. В обобщение, оспорването е процесуално допустимо.

При изследване основателността на жалбата, съдът съобрази следното:

Началото на ревизионното производство е поставено със заповед за възлагане на ревизия №Р-22221018003501-020-001/15.06.2018г., издадена от В. В. В. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП [населено място], в качеството ѝ на заместник на Фиданка С. Йоневска, съгласно заповед №РД-34-22РО-673/11.06.2018г. на директора на ТД на НАП [населено място], с която е възложено извършването на ревизия на А. Н. А. за установяване на отговорността му за задълженията на [фирма],[ЕИК] [населено място] за задължения на дружеството за корпоративен данък по ЗКПО за периодите от 01.01.2015г. до 31.12.2017г.

На ревизираното лице е връчен екземпляр от заповедта за възлагане на ревизия по реда на чл.29, ал.4 от ДОПК, във връзка с чл.30, ал.6 от същия кодекс на 29.06.2018г.

По реда на чл.113, ал.3, във връзка с чл.114, ал.2 от ДОПК, със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №22221018003501-020-002/01.10.2018г., издадена от издадена от Фиданка С. Йоневска, съгласно Заповед №РД-01-803/07.06.2017г. на директора на ТД на НАП С., е удължен срокът за извършване на ревизията до 30.10.2018г.

В хода на ревизионното производство на основание чл.37, ал.3 и чл.56, ал.1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице №Р-22221018003501-040-001/06.07.2018г. В указания срок чрез куриерска пратка такива са представени.

С Протокол №Р-22221018003501-ППД-001/24.10.2018г., за целите на ревизията е приобщен Ревизионен акт №Р-22221717007256-091-001/17.04.2018г., издаден на [фирма] [населено място].

С Протокол №0852713/30.10.2018г. са приобщени и Ревизионен доклад №Р-22221717001367-092-001/09.01.2018г. и Ревизионен акт №Р-222217170013676-091-001/15.03.2018г., издадени на свързаното с жалбоподателя лице СДРУЖЕНИЕ [фирма],[ЕИК], за извършена ревизия за установяване на задълженията за корпоративен данък за периодите от 2012г. до 2016г.

С оглед обстоятелството, че ревизираното лице е било управител на [фирма], [населено място], на основание чл.45 от ДОПК е извършена насрещна проверка на [фирма], [населено място]. Връчени са искания за представяне на документи №П-22221718153282-040-001/28.08.2018г., №П-22221718153282-040-002/20.09.2018г. и № П-22221718153282-ПРД-003-И/16.10.2018г.

В отговор на исканията са представени документи и писмени обяснения с вх.№П-22221718153282-ПРД-001-И/17.09.2018г. и вх.№П-22221718153282-ПРД-002-И/28.09.2018г., като представените документи са проверени на място при проверяваното дружество, като е съставен протокол № АА0852708 / 09.10.2018г.

На основание чл.47 от ДОПК са изпратени искания до [фирма], за наличието на открити банкови сметки на [фирма], [населено място]. Получени са отговори с писма с вх. №24-00-1238#6/17.10.2018г. и вх.№24-00-1238#4/01.10.2018г.

За целите на ревизията е изпратено искане №Р-22221018003501-999- 001/12.09.2018г. до „Дирекция „Събиране“ при ТД на НАП С.. Изискана е пълна информация относно задълженията на [фирма] за корпоративен данък за периодите от 2015г. до 2017г.

В отговор на искането е получена служебна бележка с вх.№24-00-1238#7/ 26.10.2018г., в която е посочено, че към 26.10.2018г. дългът е определен като трудно

събираем. За обезпечаване на задълженията е наложен запор на банкови сметки с Постановления изх.№С170022-022-0036695/27.06.2017г., изх. №С170022-023-0003992/14.11.2017г. и постановление за продължаване действието на наложените предварителни обезпечителни действия с изх.№С180022-139-0001010/14.05.2018г. В същото е записано, че в информационната система на НАП има данни за деклариран банкови сметки в [фирма] и „И. А. Б.“, както и че дружеството не разполага с имущество и пътни превозни средства, както и че не са представени активи за обезпечаване на задължението.

При извършен преглед на представените документи, приходните органи са установили, че дружеството е предоставило на [фирма],[ЕИК], с едноличен собственик на капитала и управител жалбоподателя А. Н. А., заем в размер на 250 000,00лв. съгласно, представен договор за заем от 01.11.2016г., сключен между [фирма] като заемодател и [фирма] като заемател. Съгласно договорът заемателят се задължавал да върне заемната сума в срок до 01.11.2019г., като изрично е уговорено връщането да стане под формата на банков превод по банкова сметка на заемодателя. Налице е писмено доказателство копие на банково извлечение от [фирма] от 01.11.2016г. за извършен вътрешнобанков превод на сумата от 250 000,00лв.

Приходните органи са установили, че през 2016г. [фирма] е предоставило парични средства в размер на 112 316,00лв., без да е представен договор за заем и на друго свързано лице [фирма],[ЕИК] с представляващ дружеството в качеството му на председател на съвета на директорите, жалбоподателя А. Н. А.. Тези парични средства са предоставени от [фирма] [населено място], чрез плащане от касата на дружеството, като плащането е осчетоводено на 30.06.2016г.

След съвкупна преценка на събраните в хода на ревизионното производство доказателства, данъчните органи са направили извод, че посочените по-горе разплащания от банковата сметка на [фирма] [населено място] и плащания от касата на дружеството, за периода на управление на А. Н. А. през 2016г., намаляват финансовият актив на [фирма] [населено място], така че да не могат да се платят изискуемите задължения на дружеството, поради което бил изпълнен съставът на чл.19, ал.2 от ДОПК.

Предвид установените обстоятелства, органите на приходната администрация приемат, че е налице недобросъвестно препятстване събирането на данъци, състоящо се в извършването на разпореждане с имуществото на задълженото юридическо лице [фирма] [населено място], водещо до намаляване на това имущество до степен, че да се яви причина за неплащането на данъци. Според ревизиращите органи, лицето е знаело, че дружеството има изискуеми задължения към бюджета и че плащането на суми на трето лице, [фирма], както и плащането на суми в брой от касата на дружеството [фирма] [населено място] от А. Н. А. към [фирма] възпрепятства плащането на задълженията за корпоративен данък.

Отговорността на А. Н. А. е определена до размера на невнесените и изискуеми задължения на [фирма] [населено място], който е по-малък от размера на намалението на финансовите активи на дружеството, сумата за дължим корпоративен

данък в размер на 35 021,81лв. за периодите от 01.01.2015г. до 31.12.2017г. (главница в размер на 27 460,47лв. и лихви в размер на 7 561,34лв.).

Изготвен е ревизионен доклад /РД/ № Р-22221018003501-092-001 /29.11.2018г. връчен по електронен път на 03.01.2019г., който по силата на чл.120, ал.2 от ДОПК е неразделна част от РА. РД съдържа реквизитите по чл.117, ал.2 от ДОПК. В срока по чл.117, ал.5 от ДОПК е подадено възражение срещу РД.

Констатациите в ревизионния доклад са възприети напълно от ревизиращите органи и производството е финализирано с издаването на оспорения пред настоящата инстанция ревизионен акт /РА/ №Р-22221018003501-091-001/22.05.2019г. издаден от органите и в срока по чл.119, ал.2, изречение първо от ДОПК, с който на А. Н. А. е вменена отговорност на основание чл.19, ал.2 от ДОПК за задължения на [фирма], [населено място] установени с Ревизионен акт №Р-22221717007256-091-001/17.04.2018г. в общ размер на 35 021,81лв. за периодите от 01.01.2015г. до 31.12.2017г. (главница в размер на 27 460,47лв. и лихви в размер на 7 561,34лв.).

Предприетото обжалване по административен ред на РА е приключило с издаването на потвърдително решение от страна на ответника по правния спор.

Изложената фактическа установеност налага следните правни изводи:

[фирма] [населено място] е регистрирано от А. Н. А. и е вписано на 28.09.2011г. в агенцията по вписвания. Дружеството е със седалище и адрес на управление: [населено място] 1618, район „В.“, „България“ №132, вх.А. Управител на дружеството е А. Н. А.. За периода, през който А. Н. А. е управител и представляващ [фирма] [населено място], дружеството е оперирало с банкови сметки в [фирма] и [фирма].

В подадената до съда жалба се заявява оплакване за допуснати съществени процесуални нарушения.

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

От събраните по делото доказателствата съдът констатира, че съставът на органите по приходите, издал оспорения РА, е формиран в противоречие с правилата на материалния закон и ревизионният акт е нищожен.

Съгласно чл.112, ал.1 от ДОПК, ревизионното производство се образува с издаването на заповедта за възлагането на ревизия. Съобразно чл.119, ал.2 ДОПК е предвидено, РА да се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. Ръководител на ревизията е този, посочен в заповедта за възлагане чл.113, ал.1, т.2 ДОПК, а органът, възложил ревизията е териториалният директор или лицето на което са делегирани правомощията за това по реда на чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК.

В Тълкувателно решение №5 от 13.12.2016г. по т.д.№10/2016г. на ВАС изрично е прието, че "за да е налице валидно издаден ревизионен акт в общата хипотеза на чл.119, ал. 2 от ДОПК, последният следва да е издаден съвместно от две лица: 1. от органа, имащ качеството на "възложил ревизията", определен за това с акт на директора на компетентната териториална дирекция и 2. от орган по приходите, определен за ръководител на ревизията със заповедта за възлагането на същата. Единият е определен по силата на закона и заповедта на териториалния директор чл.112, ал.2, т.1 във вр. с чл.119, ал.2 ДОПК, а другият - от първия, въз основа на заповедта за възлагане на ревизия чл.113, ал.1, т.2 ДОПК.

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

В случая началото на ревизионното производство е сложено с издадената заповед за възлагане на ревизия № Р-22221018003501-020-001/15.06.2018г. подписана от В. В. В., в качеството и на заместник на Фиданка С. Йоневска, двете на длъжност началник-сектор при ТД на НАП-гр.С..

Трайната съдебна практика приема, че за да е изпълнен фактическия състав на "заместването" следва да са на лице кумулативно следните предпоставки:

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

Във връзка с установяване компетентността на органа, издал РА, в хода на съдебното производство са приети като доказателство Заповед № РД-01-803/07.06.2017г. /л.36/, Заповед № РД-84-2200-673/11.06.2018г./л.43/, двете на директора на ТД на НАП С., както и Предложение №841-136/11.06.2018г. от директора на Дирекция „Контрол“, ТД на НАП С. /л.287/. От първата е видно, че Фиданка С. Йоневска е натоварена с правомощията на орган по възлагане на ревизии. Със същата заповед и В. В. В., заемаща длъжността Началник Сектор "Ревизии" в Дирекция "Контрол" при

ТД на НАП – С., е оправомощена с правомощията на орган по възлагане на ревизии, но не и при отсъствието на титуляра Йоневска / вж т.І.3 и т.ІІ.5 от заповедта/. Със следващата заповед от 11.06.18г. , действително, поради отпуск по болест / вж.предложението/, В. е натоварена да замества Йоневска за времето от 11.06. до 15.06.18г., включително, но не и с изричното оправомощаване да издава по заместване на този служител заповеди за възлагане на ревизии.

Предвид изложеното, съдът приема, че заместващата В. В. е разполагала със самостоятелна компетентност да възлага ревизии в качеството си на началник сектор „Ревизии“ към Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП - [населено място] на основание раздел І, т. 3 от Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г., но същата не и с такава да замества Фиданка Йоневска при упражняване на предоставеното на последната правомощие да възлага ревизии. В тази връзка, споделя доводите на жалбоподателя, че ЗВР № Р-22221018003501-020- 001/15.06.2018 г. неправилно е издадена от В. В. , в качеството и на заместник на Фиданка Йоневска. Неин издател е В. В. в лично качество, оправомощена самостоятелно да възлага ревизии, на основание Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. Същата е връчена на оспорващия и именно тя е сложила началото на ревизионното производство като с нея е определен на основание чл.113, ал.1, т.2 от ДОПК съставът на ревизиращия екип, вкл. и органът по приходите от този състав, изпълняващ функциите на "ръководител на ревизията". Оттук следва и изводът, че именно В., в качеството си на орган, възложител на ревизията и на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК е следвало да издаде обжалвания Ревизионен акт № Р-22221018003501-091-001/22.05.2019 г. в условията на поделена компетентност заедно с органа по приходите - ръководител на ревизията / в този см. Реш.№ 18/03.01.2020г. по адм.д. № 8637/2019г. на ВАС, І отд., Реш.№ 5006/21.04.2017г. по адм.д. № 10621/2017г. на ВАС, І отд./ . Това не е сторено. Оспореният РА е издаден съвместно от Фиданка Йоневска - като орган, възложил ревизията, и Г. А. П. - като ръководител на ревизията. Предвид изложеното по-горе обаче, съдът намира, че Фиданка Йоневска не е притежавала материална компетентност да издаде ревизионния акт на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

Липсата на компетентност на единия орган при поделена компетентност по чл. 119 от ДОПК безспорно обуславя нищожност на издадения ревизионен акт.

Отделно от това, липсват доказателства за изземване на преписката от В. В. В. и предаването ѝ на Фиданка С. Йоневска като ОВР, с оглед законосъобразно издаване на последващите заповеди, включително и оспорения РА. В Заповед № РД-34-2200-673/11.06.2018 г. липсва и позоваване на нормата на чл. 7, ал. 3 от ДОПК и на конкретни обстоятелства, които предоставят възможност на горестоящия орган да из земе правомощия на орган по приходите и да възложи на друг орган по приходите тяхното изпълнение.

От изложеното следва правният извод, че ЗВР, с която е сложено началото на

ревизионното производство, а също така съобразно императивното правило на чл.113, ал.1, т.2 от ДОПК е определен и органът, натоварен с функциите на "ръководител на ревизията" и в този смисъл определен да участва в екипа по издаването на РА, съобразно нормата на чл.119, ал. 2 от ДОПК, е издадена от некомпетентен орган, поради което и не е могла да породи целените правни последици. /В този см. Реш.№ 18/03.01.2020г. по адм.д. № 8637/2019г. на ВАС, I отд., Реш.№ 13346/06.11.2017г. по адм.д. № 4850/2017г. на ВАС, I отд. и др/.

Издаденият в хода на ненадлежно образувано ревизионно производство и от некомпетентни органи по приходите ревизионен акт е нищожен.

По отношение на останалите претендирани от жалбоподателя основания за отмяна, а именно, че производството по издаването на РА е започнало, без да са налице материалните предпоставки за това по чл.20 от ДОПК:

Съдът счита, че в хода на проведеното срещу жалбоподателя ревизионно производство, приходните органи не са установили по безспорен начин, че са предприети всички необходими процесуални действия за събиране на вземанията от основния длъжник - задълженото ЮЛ. В този смисъл е необходимо да бъде установено имущественото състояние на задълженото юридическо лице по чл. 14, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК, преди и след твърдяното поведение на управителя. От събраните в хода на ревизионното производство доказателства не се установява, че приходната администрация е предприела всички необходими действия за събиране на задълженията на [фирма], включително и чрез събиране на вземанията, които последното има от свои контрагенти. В решението на Директора на дирекция "ОДОП", не са посочени причините за невъзможността на приходната администрация да събере по пътя на принудителното изпълнение задълженията на дружеството. Насочването на изпълнението към жалбоподателя, преди да е спазена поредността, визирана в нормата на чл.20 от ДОПК е недопустимо. Нормата не е самоцелна и целта ѝ е да се пристъпи към изпълнение едва, когато се установи, че е налице невъзможност за събиране на задължението на търговското дружество, както и да се установи от кой момент е настъпила невъзможността за събиране на установените публични вземания. Бездействието на приходната администрация за събирането на задълженията на дружеството не може да доведе до ангажиране отговорността на управителя по чл. 19, ал. 2 от ДОПК.

Независимо от изложеното, съдът счита, че съгласно правилото на чл. 160 от ДОПК дължи проверка и относно материалната законосъобразност на обжалвания РА.

Според предписанието на чл.19, ал.2 от ДОПК обхватът на предвидената с тази правна норма юридическа отговорност е дефинирана до размера на извършените плащания, съответно да размера на намалението на имуществото.

В конкретния случай размерът на извършените плащания, според РА, е 362 316,00лв., от които сумата от 250 000,00лв.- предоставен заем на [фирма] и сумата от 112 316,00лв.- предоставен заем на [фирма].

Установените спрямо А. Н. А. задължения възлизат на корпоративен данък в размер на 35 021,81лв. за периодите от 01.01.2015г. до 31.12.2017г. (главница в размер на 27 460,47лв. и лихви в размер на 7 561,34лв.). Приходната администрация е определила данъчна тежест на ревизираното лице до размера на непогасените задължения за данъци на [фирма] [населено място].

Съгласно разпоредбата на чл.14 от ДОПК, задължени лица са физическите и юридическите лица, които: 1. са носители на задължението за данъци или задължителни осигурителни вноски; 2. са задължени да удържат и внасят данъци или задължителни осигурителни вноски; 3. отговарят за задължението на лицата по т. 1 и 2. Задължено лице по чл.14, т.3 е лице, което в предвидените от закон случаи има задължение за внасяне на данъка или задължителната осигурителна вноска на носител на задължението или на лице, задължено да удържа и внася данъци или задължителни осигурителни вноски, които не са внесени в срок /чл.16, ал.1 от ДОПК/. Предпоставките за реализиране на особения вид юридическа отговорност на лицата по чл.16, ал.1 от ДОПК са въведени в двете алинеи на чл.19 от цитирания нормативен акт.

Съгласно чл.19, ал.2 от ДОПК, управител, член на орган на управление, прокурист, търговски представител, търговски пълномощник на задължено юридическо лице по чл.14, т.1 и 2 носи отговорност за непогасените задължения на задължено юридическо лице по чл.14, т.1 и 2, когато недобросъвестно извърши едно от следните действия, в резултат на което имуществото на задълженото лице е намаляло и по тази причина не са погасени задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски: 1. извърши плащания в натура или в пари от имуществото на задълженото лице, представляващи скрито разпределение на печалбата или дивидент, или отчужди имущество, включително предприятието, на задълженото лице безвъзмездно или по цени, значително по-ниски от пазарните, вследствие на което имуществото на задълженото лице е намаляло и по тази причина не са изплатени данъци или задължителни осигурителни вноски, отговаря за задължението до размера на извършените плащания, съответно до размера на намалението на имуществото. С цитираната разпоредба е създадена особена хипотеза на лична имуществена отговорност на лицата, управляващи задължени за данъци или осигурителни вноски субекти или тези, които са длъжни да ги удържат и внасят. По съдържанието си това е последващо законово встъпване на съдлъжник /арг. от чл.101 и чл.121 от Закона за задълженията и договорите/. Основен длъжник е лицето по чл.14, т.1 и т.2 от ДОПК. Встъпващ съдлъжник е неговият управител или член на управителен орган.

Жалбоподателят не оспорва, че през ревизирия период е бил едноличен собственик и управител на [фирма] [населено място] и е действал в качеството си на лице, което за ревизирия периоди осъществява управленски функции по отношение на [фирма] [населено място]. Това следва имплицитно от разпоредбите на ЗЗД и Търговския закон /ТЗ/, касаещи представителството и управлението. В текста на чл.141, ал.1 от ТЗ е регламентирано, че управителят организира и ръководи дейността на дружеството с ограничена отговорност съобразно закона и решенията на общото събрание.

Ето защо, същият носи отговорност за извършените действия по управление на юридическото лице, което представлява.

В случая ревизирия лице не оспорва, а това се установява и от приложените по ревизирия преписка документи, предоставени от [фирма], че е извършвал плащания на парични средства от банковите сметки на [фирма] [населено място], както и че е извършвал такива в брой, към [фирма], свързано по смисъла на §1, т.3 от Допълнителните разпоредби на ДОПК лице, с [фирма] [населено място]. Възражението на същия касае, че осъщественото разпореждане със средства на дружеството, не представлява скрито разпределение на печалба или дивидент, каквото е изискването за ангажиране на отговорността по чл.19, ал.2 от ДОПК.

Легално определение на понятието "скрито разпределение на печалба" се съдържа в §1, т.5 б."а" от Допълнителните разпоредби /ДР/ на Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/. Според цитираната норма, това са сумите, несвързани с осъществяваната от данъчнозадълженото 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, с изключение на дивидентите по т. 4, букви "а" и "б".

За ангажиране на отговорността по чл.19, ал.2 от ДОПК следва да се установи, че плащането /в случая разпореждането с парични средства на дружеството/ е извършено недобросъвестно от управителя на задълженото юридическо лице по чл.14, т.1 и т. 2 от ДОПК.

Недобросъвестността като правно понятие няма легално определение в българското законодателство. Утвърденото в правната теория и съдебната практика разбиране е, че недобросъвестността винаги е свързана със знанието за определени факти, като в случая се касае за знание относно наличието на възникнали задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски на ЮЛ, представлявано от ревизирия данъчен субект, и съзнателно бездействие по непогасяването им.

По делото е безспорно установено, че по отношение на дружеството, чийто управител е бил през процесния период жалбоподателят, с влязъл в сила

Ревизионен акт №Р-22221717007256-091-001/17.04.2018г. издаден на [фирма] [населено място] е установено задължение за корпоративен данък за периодите от 01.01.2015г. до 31.12.2017г.

Съгласно чл.108 от ДОПК, Данъчните задължения и задълженията за задължителни осигурителни вноски се установяват с ревизионен акт по [чл.118](#). Задълженията установени с ревизионен акт са годно изпълнително основание по смисъла на чл.209, ал.2, т.1 от ДОПК.

Разпоредбата на чл.21, ал.1 от ДОПК има предвид установяване на отговорността на третото лице /в случая ревизирания управител/ да се установи с ревизионен акт /в случая процесния/, поради което съдът счита, че е налице хипотезата за наличие на законово изискване публичните задължения на юридическото лице по чл.14, т.1 и т.2 от ДОПК, за които се търси отговорност на управителя на това юридическо лице по реда на чл.19 от ДОПК, да са установени с ревизионен акт по чл.108 от ДОПК.

Предвид качеството му на управител и представляващ дружеството, съдът споделя становището на ревизиращите органи, че А. Н. А. е знаел за публичните задължения на [фирма] [населено място] за данъци описани в РД и в обжалвания РА. Именно той е лицето, подписвало ГДД по чл.92 от ЗКПО за съответните години, в които са декларирани задължения по ЗКПО.

Ето защо, съдът приема за доказано знанието от страна на жалбоподателя за формираните публични задължения на дружеството. Наличието, респективно отсъствието, на недобросъвестност, при извършваните разпоредителни сделки със средства на дружеството, ще бъде коментирана по-нататък в настоящото изложение.

С оглед характера на особената отговорност на трети лица за задължения на задължено лице по чл.14, т.1 и т.2 от ДОПК, доказателствената тежест за установяване на елементите от фактическия състав е на органа по приходите, в качеството му на ревизиращ орган. Негово задължение е да установи наличието на посочените по-горе предпоставки.

Тук следва да се отбележи, че в съдебната практика са формирани две позиции относно полето на доказателствената сила на влезлите в сила ревизионни актове, с които са установени задължения за лицата по чл.14, т.1 и 2 ДОПК, респективно за възможността да бъдат противопоставени на лицата, спрямо които се реализира отговорността по чл. 19 от ДОПК.

Според първата, влезният в сила ревизионен акт, обвързва ревизията по чл.19 от ДОПК, само относно размера на подлежащите на събиране задължения. Констатациите на ревизионния акт, съставен на дружеството, не могат да бъдат противопоставени на управителя му в ревизия по реда на чл.19, ал.1 от ДОПК, тъй като двете отговорности са различни и произтичат от различни фактически състави. (в този смисъл решение №1072 от 28.01.2014г.

по адм.д.№12588/2013г. на ВАС и Решение №9442 от 14.09.2015г. по адм. д.№10623/2014г. на ВАС).

Според втората, влезлите в сила ревизионните актове се ползват с доказателства сила и относно обстоятелствата, формиращи задълженията (така Решение №890 от 27.01.2016г. по адм.д.№1734/2015г. на ВАС и Решение № 2645 от 09.03.2016 г. по адм. д. № 3166/2015 на ВАС).

Действително фактите, които са установени в Ревизионен акт №Р-22221717007256-091-001/17.04.2018г., издаден на [фирма] [населено място] са установени в ревизионно производство, по което страна е дружеството, а не управителят. Не е спорно, че жалбоподателят към датата на съставяне на посочения акт е бил управител на дружеството и същият е имал и му е била предоставена възможност да ангажира доказателства при оспорване на РА.

Настоящият състав счита, че констатациите от РА, съставен на дружеството, не могат да бъдат противопоставяни на жалбоподателя в ревизията за ангажиране на отговорността му по чл.19 ДОПК, тъй като двете отговорности са различни и произтичат от различни фактически състави.

Органът на управление в лично качество не е бил самостоятелна страна в проведеното спрямо дружеството ревизионно производство, при което е без значение дали го е представлявал или не в това производство. Издаденият РА спрямо дружеството има доказателствено значение единствено и само досежно наличието и размера на установените задължения спрямо дружеството и периода, за който са установени същите.

Въз основа на установеното в хода на ревизионното производство, органите по приходите са заключили, че [фирма] [населено място] не разполага с имущество, с което да погаси публичните си задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски. Счели са също, че е налице връзка между извършените разпоредителни действия /извършване на банкови плащания към свързани лица/, намаляването на имущественото състояние на [фирма] [населено място] и последвалата невъзможност за погасяване на публичните задължения на дружеството.

Що се касае до извършваните действия на ревизираното лице и тяхната добросъвестност, съдът намира следното:

Видно от приетото по делото заключение на съдебно-счетоводна експертиза, което съдът кредитира като добросъвестно, компетентно и неоспорено от страните, [фирма] е предоставило парични заеми на [фирма] на 30.06.2016г. в размер на 112 316.00лв. и на [фирма] на 01.11.2016г. в размер на 250 000.00лв. Заемните средствата на [фирма], са предоставени по банков път на дружество с посочено основание за увеличение на капитала на дружеството за срок от 01.11.2016г. до 01.11.2019г. и при лихва от 4.5% на

годишна база, а заемните средства на [фирма], са във вид на револвиращ паричен заем със срок на връщане до 01.06.2021г. при годишна лихва върху заемната сума в размер на 4.5% за срока. Двата заема общо в размер на 362 316.00 лв. /250 000.00 лв. + 112 316.00 лв. = 362 316.00 лв./ са осчетоводени по Дебита на с/ка 225 „Предоставени дългосрочни заеми“. За предоставените заеми са начислени лихви на годишна база и са представени счетоводни документи за осчетоводяване на начислените лихви, което е видно от извлечение от Синтетична хронологична счетоводна сметка 721 „Приходи от лихви“ за съответните периоди където са взети счетоводни операции за осчетоводяване на дължими лихви към 31.12.2016г., към 31.12.2017г., към 31.12.2018г.

Установеното от вещото лице доказва съществуването на реално заемно правоотношение.

Освен това на датите на предоставянето на двата заема - 30.06.2016г. и 01.11.2016г., [фирма] няма установени и изискуеми задължения за Корпоративен данък за 2016г. последният следва да се декларира и внесе до 31.03.2017г.

Видно от справките за паричните потоци към 31.12.2017г. и 31.12.2018г., за периода 01.01.2016г. до 31.12.2018г. има ефективен паричен поток на парични средства в [фирма].

Експертизата установява още, че [фирма] и към 31.12.2016г., и към 31.12.2017г. и към 31.12.2018г. е било в състояние да погаси публичните си задължения, а размерът на активите превишава този на задълженията му към датата на издаване на оспорения РА № 22221018003501-091-001/22.05.2019г.

При тази фактическа обстановка, съдът намира, че дружество е разполагало с достатъчни активи и парични средства и поначало е можело да изпълнява задълженията си поради финансовото си състояние.

В хода на съдебното производство ответникът не ангажира/ а това е в негова тежест/ надлежни доказателства, че установените данъчни задължения не са изпълнени единствено поради извършените разпоредителни действия от страна на управителя с парични средства на дружеството. Като довод за наличието на изискуемата причинно-следствена връзка ревизиращите са посочили обстоятелството, че дружеството не е разполагало с достатъчно парични средства за погасяване на задълженията си към НАП. Посочената констатация отразява един резултат, но не обуславя наличието му като пряка последица от укриване от страна на управителя на факти при декларирането по ЗКПО.

Съдът не споделя становището, че от страна на жалбоподателя са извършени действия, насочени към намаляване имуществото на дружеството, с цел

непогасяване на публичните задължения, както и че това е единствената причина за невъзможността за събирането им.

Освен това, дори и да се приеме, че действията на управителя са довели до намаляване имуществото на дружеството, е необходимо да се установи уникалност на каузалната връзка между същите и несъбирането на данъчните задължения на представляваното дружество, т. е. посоченото поведение на управителя следва да е единствената причина за обсъжданата несъбираемост на публичните вземания.

Причинно-следствената връзка, представлява обусловеността на несъбираемостта на публичните задължения от извършените разпоредителни действия от страна на управителя. Това предполага наличието на умисъл, тоест следва да е налице волево поведение на субекта, което цели пряко намаляване имуществото на представляваното от него дружество, с цел поставянето му в невъзможност да погасява публичните си задължения. Тоест във всички случаи неговите действия да са причината за несъбирането на задълженията. В този смисъл е необходимо да бъде установено имущественото състояние на задълженото юридическо лице по чл.14, ал.1 и ал.2 от ДОПК, преди и след твърдяното поведение на управителя.

В случая от доказателствата по делото се установява, че [фирма] [населено място] е притежавало необходимите парични средства и ДМА, за да покрие кумулираните задължения към фиска.

От дирекция „Събиране“ при ТД на НАП С. е изискана информация относно предприети действия за събиране на задължението на [фирма] [населено място] от самото дружество. От представения отговор е установено, че за задълженията на дружеството има образувано изпълнително дело №22150034414/2015г. Предприети са действия по принудително събиране, изразяващи се в наложени обезпечителни мерки. Констатирано е, че [фирма] [населено място] няма недвижими имоти, които биха могли да бъдат възбранени, както и не притежава МПС. Дългът на дружеството е категоризиран като трудно събираем.

Ето защо, съдът счита, че не е налице третата предпоставка за ангажиране отговорността на жалбоподателя.

Освен това, обективната невъзможност да бъдат събрани задължения за данъци или задължителни осигурителни вноски, като последица от действията по разпореждане с имущество, е предвидена в закона като последният четвърти съществен елемент от фактическия състав за реализиране на фактическия състав на чл.19 ал.2 ДОПК. Редакцията на текста „не могат да бъдат събрани“ не може да бъде тълкувана разширително и свързвана със затрудняване или друг начин ограничаване на възможностите за принудително събиране на публичните вземания. Текстът е еднозначен и изисква установяване, че задълженията не могат да бъдат събрани, т.е.

въпреки предприетите действия от приходната администрация и публичния изпълнител, е налице невъзможност да бъдат събрани. От друга страна, съдът съобрази и това, че ревизиращите са приели, че „няма имущество, имоти и авоари по банкови сметки, които да послужат за обезпечение на публичните задължения на [фирма] [населено място]. При това положение не може еднозначно да се установи дали невъзможността за събиране на процесните публични вземания е пряка последица от действията по разпореждане със средства от страна управителя или се дължи на недостатъчно активно поведение от страна на органите по приходите. Още повече, както бе посочено, отговорността на ревизираното лице е ограничена до размера на несъбраното задължение, т.е. обстоятелството, че материалните активи на дружеството не могат да послужат за цялостно удовлетворяване на публичните задължения не води до пряка последица-невъзможност за събиране на цялото публично вземане.

Решаващо в случая е, че органът по приходите не е предприел съответните действия във връзка с изпълнение на ревизионния акт, с който са установени задълженията на дружеството. В доказателствена тежест на приходните органи е да установят по безспорен начин, че са предприели всички необходими процесуални действия за събиране на вземанията от основния длъжник-задълженото ЮЛ. Липсват данни за проявена активност в тази насока. В производство, в което доказателствената тежест е за приходните органи по силата на общата разпоредба на чл.170, ал.1 АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК, проявената пасивност има за резултат недоказаност на всички елементи от фактическия състав на отговорността по чл.19, ал.1 ДОПК.

След като не са налице кумулативно всички предпоставки от фактическия състав на чл.19, ал.2 ДОПК, не би могла да се реализира отговорността на ревизираното лице. / В този см. Решение № 12465 от 17.10.2017 г. по адм. д. № 14077/2016 г. , Решение № 13049 от 31.10.2017 г. по адм. д. № 1066/2017 на ВАС, както и цитираните в жалбата/.

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

Предвид изложеното, жалбата против оспорения ревизионен акт се явява основателна и като такава следва да бъде уважена.

Предвид крайния изход на правния спор претенцията на жалбоподателя за присъждане на разноски е основателна, и следва да бъде уважена. В тежест на ответната страна, на основание чл. 161, ал.1, изречение второ и изречение трето от ДОПК, следва да бъдат възложени направените от А. Н. А. разноски в общ размер на 507,50 лева, от които - 457,50лв -възнаграждение за експертизи и 50,00лв.-петдесет лева д.т. за образуване на делото. Адвокатско възнаграждение не е претендирано.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1, предложение

последно от ДОПК, съдът

РЕШИ:

ПРОГЛАСЯВА за нищожен ревизионен акт № Р-22221018003501-091-001 от 22.05.2019г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., потвърден с решение №1782 от 21.10.2019г. потвърден с решение №1782 от 21.10.2019г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно -осигурителна практика" С., с който на А. Н. А. е ангажирана отговорност по чл.19, ал.2 от ДОПК в качеството му на управител на [фирма],[ЕИК], [населено място] за задължения на дружеството за Корпоративен данък за периодите от 01.01.2015г. до 31.12.2017г., в размер на 35021,81лв. от които главница в размер на 27460,47лв. и начислените лихви за забава в общ размер на 7561,34лв.

ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - С. при ЦУ на НАП да заплати на А. Н. А., [ЕГН], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], вх. 1, ет. 2 с [фирма],[ЕИК] сумата от 507,50 лева / петстотин и седем лева и 50 стотинки/, представляваща направени по делото разноси .

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

СЪДИЯ: