

РЕШЕНИЕ

№ 138

гр. София, 05.01.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 7 състав, в
публично заседание на 09.10.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маруся Йорданова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **8616** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба на Г. Г. Я., ЕГН [ЕГН], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 3, ап. 11, чрез М. И. Б., в качеството на пълномощник, съгласно приложено пълномощно, срещу Ревизионен акт № Р-22220221004934-091-001 от 03.05.2022 г., издаден от М. Ц. М. – орган, възложил ревизията, и И. С. В.-И. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1164/26.07.2022г. на директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" (ДД"ОДОП") София при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), с който на основание чл. 19, ал. 1 ДОПК е ангажирана отговорността ѝ за неплатени задължения на „ИФ КЪМПАНИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] за данък върху добавената стойност /ДДС/ за данъчен период м. 12.2015 г. в общ размер на 20 764,07 лв., в т.ч. главница в размер на 12 666,67 лв. и начислени лихви за забава в размер на 8 097,40 лв. Жалбоподателят твърди, че не са налице предпоставки за реализиране на отговорността му по чл. 19, ал. 1 ДОПК. Моли съда да отмени оспорвания акт като неправилен и незаконосъобразен.

В с. з., жалбоподателката, редовно призована, се представлява от адв. И., който поддържа жалбата и моли същата да бъде уважена. Претендира разноски по представения списък по чл.80 ГПК. Представя писмени бележки.

Ответникът по жалбата - директорът на дирекция "ОДОП" - София при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юрк. В., оспорва жалбата. Счита, че оспорваният

акт е законосъобразен, а жалбата е неоснователна и недоказана. Моли съда да я отхвърли. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Представя писмени бележки. СГП, уведомени не изпращат представител.

От фактическа страна.

Със Заповед за възлагане на ревизия №Р-22220221004934-020-001 от 27.08.2021 г., връчена на упълномощеното лице М. Б. съгласно разписка на 26.10.2021 г., издадена от Д. Б. К., в качеството на заместник на М. Ц. М., и двамата на длъжност началник на сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В., е възложено извършването на ревизия на Г. Г. Я. за установяване на отговорност по чл. 19 от ДОПК за задължения на „ИФ КЪМПАНИ“ ЕООД за ДДС за периодите от 01.12.2015 г. до 31.07.2017 г. и от 01.06.2019 г. до 30.06.2019 г.

Със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22220221004934-020-002 от 02.11.2021 г. е променен обхвата на ревизията и е възложено установяване отговорност по чл. 19 от ДОПК за задължения на „ИФ КЪМПАНИ“ ЕООД за корпоративен данък за периода от 01.01.2015 г. до 31.12.2015 г. и за ДДС за периодите от 01.12.2015 г. до 31.01.2016 г. и е определен срок за приключване на ревизията до 26.01.2022 г. Със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22220221004934-020-003 от 10.01.2022 г. срокът за приключване на ревизията е определен до 25.03.2022 г. Цитираните заповеди са издадени от М. Ц. М., оправомощен със Заповед № 3-ЦУ-1659 от 05.05.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП и Заповед №3-ЦУ-2795 от 26.08.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22220221004934-092-001 от 08.04.2022 г. В срока по чл.117, ал. 5 от ДОПК от ревизираното лице не е подадено писмено възражение срещу съдържащите се в РД констатации и предложение за установяване на задължения.

Ревизията приключва с РА № Р-22220221004934-091-001 от 03.05.2022 г., издаден от М. Ц. М., на длъжност началник на сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. – орган, възложил ревизията, и И. С. В.-И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В. – ръководител на ревизията. Актът е връчен на 12.05.2022 г. на деклариран електронен адрес на пълномощника М. Б..

С РА е ангажирана отговорност на Г. Я. по чл. 19 от ДОПК, в качеството на представляващ на „ИФ КЪМПАНИ“ ЕООД за непогасени задължения на дружеството за ДДС за м. 12.2015 г. в размер на 12 666,67 лв. и лихви върху тях в размер на 8 097,40 лв.

По данни от Търговския регистър Г. Г. Я. е била управител на „ИФ КЪМПАНИ“ ЕООД от учредяване на дружеството на 04.03.2015 г. до 11.02.2016 г.

С цел установяване на факти и обстоятелства и събиране на доказателства от значение за коректното определяне на данъчните задължения на ревизираното дружество, в хода на ревизията са предприети процесуални действия, подробно описани в РД, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК, е неразделна част от издадения РА.

ЗВР № Р-22220221004934-020-001 от 27.08.2021 г., с която е открито ревизионното производство, е изпратена в ТД на НАП София за предприемане на действия по връчване. Извършени са две посещения на адрес за кореспонденция, при които не е открита Г. Я. или упълномощено лице. За посещенията са съставени Протокол № 1531519 от 30.09.2021 г. и Протокол № 1532343 от 08.10.2021 г. Изготвено е Съобщение по чл. 32 от ДОПК № 72-00-569-1 от 11.10.2021 г., което е публикувано в интернет на 11.10.2021 г. ЗВР е връчена на упълномощено лице М. И. Б., като на

ревизиращия екип е представено пълномощно, с което Г. Я. упълномощава М. Б. да я представлява пред органите на НАП във връзка с изпълнението на всички права и задължения, произтичащи от ДОПК и други. Упълномощеното лице е декларирало електронен адрес за кореспонденция при ревизията.

На основание чл. 37, ал. 2 и 3, чл. 53, чл. 56 от ДОПК на ревизираното лице са връчени две ИПДПОЗЛ, с които са изискани относими към ревизията документи и писмени обяснения.

В отговор по първото искане са представени писмени обяснения от Г. Я., подписани от упълномощеното лице М. Б.. В същите е посочено, че Г. Я., като физическо лице, няма задължение да води счетоводна отчетност и за събиране на данни и документи по отношение на притежаваното от нея имущество органите по приходите следва да изискат такива от съответните институции, които разполагат с такива данни. Във връзка с изисканите данни относно търговските сделки на „ИФ КЪМПАНИ“ ЕООД, издавани пълномощни, фактури, осчетоводявания, плащания, водена счетоводна отчетност, персонал, изплащани суми на собственика, внасяни средства и други е посочено, че понастоящем Г. Я. не е едноличен собственик и управител на дружеството и не разполага с такива документи. За периода, в който е била представляваща на дружеството от 04.03.2015 г. до 28.01.2016 г. като управител е организираща, ръководила и контролирала дейността му лично. Назначавала е персонал със съответните права и задължения, свързани с обикновената дейност на предприятието. Посочено е, че за периода не е извършвала плащания в пари или в натура от имуществото на дружеството, представляващи скрито разпределение на печалбата или дивидент, не е отчуждавала имущество на „ИФ КЪМПАНИ“ ЕООД, не е извършвала действия, обременяващи с тежести на имуществото на дружеството.

С второто искане от ревизираното лице са изискани обяснения и документи относно внасяни от Г. Я., в качеството на управител на дружеството, парични средства в касата на „ИФ КЪМПАНИ“ ЕООД, какъв е техния произход, възстановявани ли са такива средства. В искането е цитиран издаден на дружеството и влязъл в сила РА № Р-22221220001883-092-001 от 14.12.2020 г., с който за периодите 2015 – 2016 г. са констатирани почти ежедневни вноски на суми в касата на дружеството с основание „допълнителен капитал, неизискващ регистрация“, натрупвани по сметка 102 - Основен капитал, неизискващ регистрация.

В представения отговор, подписан от пълномощника е посочено, че Г. Я. не е запозната с цитирания в искането РА и не е участвала в ревизионното производство на дружеството, поради което не може да изрази становище по зададените въпроси. Изисканите данни и документи касаят „ИФ КЪМПАНИ“ ЕООД, едноличен собственик на което през 2016 г. е бил И. Онур Ер и по въпросите за захранване на касата на дружеството информация следва да бъде изискана от самото дружество.

На основание чл. 45 от ДОПК е извършена насрещна проверка на „ИФ КЪМПАНИ“ ЕООД, приключила с Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ № П-22221221204872-141001 от 21.03.2021 г. Изготвеното ИПДПОЗЛ до дружеството е връчено на 12.11.2021 г. по реда на чл. 32 от ДОПК и исканите документи и обяснения не са представени. Искането е изпратено на деклариран електронен адрес [електронна поща] без потвърждение за получаване. Извършени са две посещения на адрес за кореспонденция, за което са съставени Протокол № 1849693 и Протокол №185123, с които е констатирано, че не е открит представляващ на дружеството или упълномощено лица. Издадено е съобщение по чл. 32 от ДОПК № 72-00-871-1 от

17.01.2022 г. окачено на табло на НАП и публикувано в интернет. Съобщените е свалено на 01.02.2022 г., когато се счита за връчено.

От контролни производства на „ИФ КЪМПАНИ“ ЕООД към ревизията са присъединени документи, както следва:

С Протокол № 1444411 от 04.03.2022 г. са присъединени документи от УИН № Р-22220217006225, а именно: счетоводни регистри, писмени обяснения с вх. № 53-00-2253 от 17.10.2017 г.

С Протокол № П-22221221204872-ППД-001 от 21.03.2022г. са присъединени РА № Р-22002219002573-091-001 от 02.01.2020 г., издаден на „ИФ КЪМПАНИ“ ЕООД при ревизия по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за отделните данъчни периоди от 01.03.2015 г. до 31.07.2017 г. и по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за корпоративен данък за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2016 г. Присъединеният РА е от повторна ревизия по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК, възложена в изпълнение на Решение №652 от 15.04.2019 г. на директора на дирекция ОДОП София, с което е отменен РА №Р-22220217006225-091-001 от 18.01.2019 г. и преписката е върната за извършване на нова ревизия.

Видно от така присъединените документи, в хода на ревизионните производства на дружеството е установено, че извършваната дейност през ревизираните периоди е търговия на дребно с луксозни маркови дрехи. „ИФ КЪМПАНИ“ ЕООД упражнява дейност в магазин за дрехи, обувки и аксесоари, находящ се в [населено място], [улица] търговско наименование „Вижън“ и склад, находящ се в [населено място], [улица].

При ревизиите на „ИФ КЪМПАНИ“ ЕООД е установено, че през ревизираните периоди дружеството почти ежедневно захранва касата си с парични средства с основание „допълнителен капитал, неизискващ регистрация“, които за 2015 г. са с обща сума от 795 000,00 лв. /662 500,00 лв. данъчна основа и 132 500,00 лв. ДДС/. Средствата се натрупват по кредита на сметка 102 - Основен капитал, неизискващ регистрация. От извършения подробен анализ на събраните доказателства е формиран извод, че дружеството не декларира приходи от продажби, като постъпилите парични суми, отчитани като допълнителни вноски, представляват стойността на неотчетените приходи от продажби. От дружеството е представена хронология на сметка 102 - Основен капитал не изискващ регистрация за 2015 г. и 2016 г. Датите и сумите, с които е захранвана касата на дружеството са описани в констативната част на РД.

В хода на ревизионните производства от „ИФ КЪМПАНИ“ ЕООД не са представени справки, обяснения, декларации и документи, послужили за основание за счетоводните записвания. Ревизиращите органи са посочили, че допълнителният капитал се формира в съответствие с устава на предприятието от парични вноски па собствениците, но има временен характер и подлежи на връщане. Основното му предназначение е да отразява промените в капитала през текущия или близки с него отчетни период в резултат на направени дялови вноски над първоначално определения им размер и служи като допълнителен резерв за осъществяване на дейността на предприятието.

В случая е установено, че сумите са заведени в счетоводството на дружеството като допълнителен капитал по сметка 102, но не са представени доказателства при какви условия. Избирането на определена счетоводна сметка и определянето на дадена сума като капитал на дружеството без наличието на други доказателства не дава отговор на въпроса за предназначението на внесените суми. В чл. 6 на Учредителния акт на

дружеството е вписано, че едноличният собственик може да вземе решение за внасяне на допълнителни парични вноски, които са временни и се възстановяват на собственика след изтичане на срока, за който са предоставени. От ревизираното лице не са представени доказателства за направени вноски по реда на чл. 134 от Търговския закон /ТЗ/, не са дадени обяснения за взети решения за внасяне на допълнителни вноски с цел осигуряване на оборотни средства за дейността на дружеството, нито за възстановени суми по такива вноски.

От анализ на доказателствата, извършена инвентаризация, представените счетоводни справки за наличното количество стоки по счетоводни данни, както и получените отговори от банките, е направен извод, че дружеството укрива приходи от продажби, като укритите приходи са в размер на внесените суми по банковите сметки и в касата на дружеството и отразени в счетоводството като допълнителни парични вноски в капитала. На основание чл. 86 от ЗДДС органите по приходите са начислили ДДС върху сумите, сочени като парични вноски по банковите сметки и като налични в касата на дружеството. На основание чл. 67, ал. 2 от ЗДДС данъкът е включен в сумата на извършените преводи.

Съгласно цитирания РА, след извършен анализ на предоставените доказателства, извършената инвентаризация, представените счетоводни справки за наличното количество стоки в счетоводството на дружеството, е установено, че дружеството укрива приходи от продажби, като внася суми по банковите си сметки и в касата, осчетоводявайки ги, като допълнителни парични вноски от едноличния собственик на капитала, а в същото време декларира пред банката, че са от търговска дейност. Органите по приходите са приели, че постъпилите парични суми, отчитани като допълнителни вноски, представляват стойността на неотчетени приходи. Формиран е извод, че дружеството е реализирало приходи, които не са осчетоводени и са налице основания за определяне на задължения по ЗДДС и ЗКПО. На основание чл. 78 от ЗКПО счетоводният финансов резултат на „ИФ КЪМПАНИ“ ЕООД за 2015 г. е увеличен със сума в размер на 662 500,00 лв., представляваща данъчната основа на недеklarирания приход за годината. Данъчната основа по ЗДДС са внесените суми с основание „допълнителен капитал“, като данъкът се съдържа в направените вноски.

В представените писмени обяснения в хода настоящото ревизионно производство, Г. Я. декларира, че не е предоставяла суми на дружеството за периода, в който е била управител и не отговаря конкретно на поставените в исканията въпроси.

Органите по приходите са приели, че Г. Я. в качеството си на управител на „ИФ КЪМПАНИ“ ЕООД, е укрила факти и обстоятелства, които са й били известни и чрез които е заобиколен закона.

С неправомерното укриване на приходи от търговската дейност на дружеството управителката е декларирала неверни данни в справките-декларации по ЗДДС за м. 12.2015 г. и м. 01.2016 г. и ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2015 г., като по този начин е намален размера на дължимия ДДС и корпоративен данък за внасяне в бюджета.

Констатирано е, че към момента на ревизията „ИФ КЪМПАНИ“ ЕООД има непогасени задължения за периода, през който Г. Я. е била управител /от 04.03.2015 г. до 28.01.2016 г./, установени с РА №Р-22002219002573-091-001 от 14.01.2020 г. за корпоративен данък за 2015 г. в размер на 66 250,00 лв., лихви в размер на 15 457, 59 лв., за ДДС за м. 12.2015 г. в размер на 12 666,67 лв. и лихва в размер на 2 955,79 лв. и за ДДС за м. 01.2016 г. в размер на 17 083,33 лв. и лихва в размер на 3 986,43 лв.

Установено е, че Г. Я. е едноличен собственик и управител на „ИФ КЪМПАНИ“

ЕООД от 04.03.2015 г. до 28.01.2016 г., когато прехвърля дружествените си дялове на И. Онур Ер, [дата на раждане] в Турция. От 28.01.2016 г. за управител на „ИФ КЪМПАНИ“ ЕООД е назначен Х. Т. М. с ЕГН 820904***.

По данни от Търговски регистър е установено, че публикуваният ГФО за 2015 г. е с дата 26.03.2016 г. и е подписан от М. Б. за съставител и Х. М. като ръководител. Ревизиращите органи са заключили, че ГДД и ГФО за 2015 г. не са подавани от Г. Я.. По отношение на СД по ЗДДС е констатирано, че същите до м. 12.2015 г. са подавани по електронен път от упълномощеното лице от сертификата - М. И. В., със сериен номер на сертификата - 9A231C, а от м. 01.2016г. със сериен номер на сертификата - 994A40 отново на упълномощено лице от сертификата М. И. В.. Към 13.02.2016 г., когато е подадена СД по ЗДДС за м. 01.2016 г. Г. Я. вече няма качеството на управител на „ИФ КЪМПАНИ“ ЕООД.

За периода, през който Г. Я. е управител, представляващ и едноличен собственик на капитала на „ИФ КЪМПАНИ“ ЕООД, е подадена справка-декларация по ЗДДС за м. 12.2015 г. с невярно съдържание, поради което е прието, че са изпълнени изискванията на чл. 19 за ангажиране на отговорност за неплатените задължения на „ИФ КЪМПАНИ“ ЕООД за ДДС за м. 12.2015 г. в размер на 12 666,637 лв. и лихви в размер на 8 097,40 лв. За задълженията за корпоративен данък за 2015 г. и за ДДС за м. 01.2016 г. е прието, че не попадат в хипотезата на чл. 19, ал. 1 от ДОПК.

Органите по приходите са приели за установена обективната невъзможност за събиране на задължението от длъжника „ИФ КОМЕРС“ ЕООД. Съгласно получена информация от дирекция „Събиране“, по отношение на непогасените задължения на дружеството има образувано изпълнително дело №190680180/2019 г., включително и по РА №Р-22002219002573-091-001 от 14.01.2020 г. По изпълнителното дело няма извършени плащания.

Установено е, че дружеството не притежава активи, които да послужат за пълно обезпечаване на публичните му задължения. Съгласно служебна бележка на дирекция „Събиране“, отдел „Публични вземания“ при ТД на НАП София, задължението по РА не може да се събере от „ИФ КЪМПАНИ“ ЕООД предвид обстоятелството, че не притежава недвижими имоти, притежава МПС с балансова стойност 999,15 лв., върху което е наложен заповор, няма данни за притежание на дългосрочни и краткосрочни инвестиции, включително дялово участие в други търговски дружества, не са установени данни за налични вземания от трети лица, няма движими вещи. Наложено е обезпечение върху банкови сметки, по които няма авоари. С дружеството не е установен контакт.

В хода на ревизията по отношение на притежавано имущество от Г. Я., от информационната система на НАП не са установени данни за открити банкови сметки, няма сключени трудови договори, в регистрите на КАТ е вписана собственост върху един лек автомобил. Лицето

притежава недвижими имоти в [населено място] с договорни ипотечи. Ревизиращите органи са приели, че Г. Я. съзнателно е укрила факти и обстоятелства чрез невярно деклариране на задълженията на дружеството по ЗДДС по СД по ЗДДС за м. 12.2015 г., за които има издаден и влязъл в сила РА. Формиран е извод, че поведението на Г. Я., като управител и едноличен собственик на капитала на „ИФ КЪМПАНИ“ ЕООД, е причина за невъзможността да бъдат събрани публичните задължения на дружеството. В качеството си на управител, Г. Я. е знаела или е следвало да знае, че в СД за м. 12.2015 г. не е деклариран ДДС за внасяне в пълен размер. Като е потвърдила неистини и е укрила факти и обстоятелства относно действителния размер на ДДС за внасяне, тя е станала причина, да не могат да бъдат събрани установените при ревизията задължения.

Прието е, че е налице причинно-следствена връзка между умишлените недобросъвестни действия на управителя Г. Я. и последиците от тях – невъзможност да се съберат дължимия ДДС. За данъчен период м.12.2015 г. Г. Я. е подала СД по ЗДДС като е знаела и умишлено е участвала в съставянето на счетоводни документи с невярно съдържание за направени вноски в касата на дружеството. По този начин тя съзнателно е намалила активите на представляваното от нея дружество, а именно не са декларирани всички приходи на „ИФ КЪМПАНИ“ ЕООД. Така е довела до обективна невъзможност, юридическото лице да покрие и издължи установените впоследствие публични задължения за данъци с РА №Р-22002219002573-091-001 от 14.01.2020 г.

Ревизиращите органи са посочили, че моментът на настъпване на невъзможността да се съберат задълженията на дружеството настъпва именно с недекларирането на приходите от управителя Г. Я. и така тя съзнателно е намалила ликвидните парични средства на дружеството. Г. Я., като управител на „ИФ КЪМПАНИ“ ЕООД, е била наясно със смисъла и значението на действията си, като е лишила от парични средства представляваното от нея дружество и е предвиждала последиците и е искала или допуснала настъпването им, като неправомерно декларирала и внасяла данъци в по-малък размер.

Прието е, че поведението на Г. Я. е единствената причина за невъзможността да бъдат събрани задълженията на дружеството.

Органите по приходите са достигнали до заключението, че са изпълнени изискванията на чл. 19, ал. 1 от ДОПК за ангажиране на отговорност на Г. Я. за задължението на „ИФ КЪМПАНИ“ ЕООД за ДДС за данъчен период м. 12.2015 г. в размер на 12 666,67 лв.,

установени с влязъл в сила РА - през м. 12.2015 г. За периода Г. Я. е била управител и едноличен собственик на капитала на „ИФ КЪМПАНИ“ ЕООД, като е имала пряко участие при управлението на дружеството

или при изготвяне и съставяне на първичните счетоводни документи; подадена е СД по ЗДДС; лицето, в качеството на управител, е укрило факти и обстоятелства като проявна форма на поведение; дългът на дружеството е определен като трудно събираем, като предприетите действия от публичен изпълнител не могат да доведат до събиране на вземането от дружеството.

В обобщение на изложеното е направен извод, че е налице недобросъвестно поведение от страна на жалбоподателя, което се намира в причинно-следствена връзка с възникването и неплащането на задълженията за ДДС на представляваното от него дружество. Чрез отклоняване на парични средства на дружеството, непосочвайки ги в СД Г. Я., в качеството на управител, умишлено е довел до намаляването на имуществото на „ИФ КЪМПАНИ“ ЕООД до степен, която не позволява обслужването на изискуемите публични задължения на юридическото лице, т. е. субектът е бил наясно със смисъла и значението на действията си.

При така изложената фактическа обстановка на Г. Я. е ангажирана отговорност по чл. 19, ал. 1 от ДОПК, в качеството ѝ на управител и представляващ „ИФ КЪМПАНИ“ ЕООД за непогасеното задължение на дружеството за ДДС за м. 12.2015 г. в размер на 12 666,67 лв., както и за дължимата лихва на основание чл. 16, ал. 3 от ДОПК в размер на 8 097,40 лв.

РА е обжалван по административен ред, като с Решение № 1164/26.07.22г. на директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" (ДД"ОДОП") София при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), същият е потвърден.

В хода на делото е изслушана СТЕ, неоспорена от страните с оглед установяване на валидността на КЕП, с които са подписани всички документи, свързани с настоящото ревизионно производство.

Изслушана е и ССЕ, неоспорена от страните, в която вещото лице В. Б. след извършен анализ и проверка в счетоводството на „ИФ КЪМПАНИ“ ЕООД, относно наличието на съответствие на декларираните факти и обстоятелства в подадените от дружеството данъчни декларации за периода 04.03.2015г. до 11.02.2016г. с данните от данъчните, търговските и счетоводни документи на дружеството, както и относно наличието на укрита информация от страна на РЛ, вкл. и наличието на плащания в натура или пари от имуществото на дружеството от неговия управител – жалбоподателката Г. Я..

От правна страна.

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевирани доводи за нищожност на

РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. За валидността на акта съдът следи служебно.

На първо място, е спазен срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство, с посочената по-горе ЗВР, в рамките на 5-годишния срок.

Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК, ревизията може да се възлага от: т. 1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или т. 2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение No 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Съгласно чл.119, ал.2 ДОПК Ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение. Компетентността на органа, подписал посочените по-горе заповеди и оспорвания РА е установена с официални документи по смисъла на чл. 179, ал. 1 от ГПК, с обвързваща материална доказателствена сила, която не е оборена. Изложеното до тук води до извод, че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи.

Настоящата инстанция констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ (ред.- ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) No 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис,

актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. Това е относимо и за РД, ЗВР и ЗИЗВР.

На следващо място, съдът намира, че са спазени процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

По приложението на материалния закон съдът намира следното:

В случая отговорността на жалбоподателката Г. Я. е ангажирана по чл. 19, ал. 1, с които е създаден особен случай на лична имуществена отговорност на лица, управляващи задължени за данъци и осигурителни вноски субекти- задължени лица по чл. 14, т. 1 и т. 2 ДОПК. Съгласно чл. 19, ал. 1 ДОПК, който в качеството си на управител, член на орган на управление, прокурист, търговски представител, търговски пълномощник на задължено юридическо лице по чл. 14, т. 1 и 2 укрива факти и обстоятелства, които по закон е бил длъжен да обяви пред органа по приходите или публичния изпълнител и вследствие от това не могат да бъдат събрани задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски, отговаря за непогасеното задължение. Нормата на чл. 19 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 ДОПК. Фактическите състави по чл. 19 ДОПК не характеризират типична хипотеза на установително производство по глава петнадесета от ДОПК. Съобразно мястото на разпоредбата– дял първи "Общи 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 фактическия състав на чл. 19, ал.1 ДОПК следва да се установят по несъмнен начин още в хода на ревизията- чл. 170, ал. 1 АПК вр. с § 2 от ДР на ДОПК и в съдебното производство подлежат на главно и пълно

доказване от органите по приходите.

Тълкуването на разпоредбата налага извод, че фактическият състав на същата включва следните елементи: 1. Субект на отговорността – кой може да бъде трето отговорно лице – управител, член на орган на управление, прокурист, търговски представител или пълномощник; 2. Наличие на задължение на лице по чл. 14, т. 1 или 2 ДОПК, 3. Действие – укриване на факти и обстоятелства, които по закон е бил длъжен да обяви пред орган по приходите или публичен изпълнител. В съдебната практика се приема, че действието следва да е извършено преднамерено, т. е. необходимо е виновно поведение; 4. Причинно следствена връзка- Вследствие на това укриване на факти и обстоятелства не могат да бъдат събрани задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски. В съдебната практика се говори за т. н. "уникалност" на връзката между поведението на третото лице в укриване на факти и обстоятелства и невъзможността да бъдат събрани задълженията. 5. Невъзможност да бъде събрано вземането- чрез допустими доказателствени средства органът по приходите следва да докаже, че дружеството не разполага с имущество, което е в състояние да покрие съществуващите публични задължения. 6. Граници на отговорността- в резултат на виновното си поведение лицето отговаря за пълния размер на непогасеното задължение. (вж. Решение No 3447 от 11.03.2019 г. на ВАС по адм. д. No 14466/2018).

В случая е установено, че е налице първата предпоставка. През ревизирания период Г. Я. е управител на „ИФ КЪМПАНИ“ ЕООД от 04.03.2015г. до 11.02.2016 г.

При така установените факти по делото може да се приеме, че е налице и втората предпоставка - наличие на задължение на лице по чл. 14, т. 1 или 2 ДОПК. На „ИФ КЪМПАНИ“ ЕООД през този период са установени с влязъл в сила РА № Р-22221220001883-091-001 от 14.12.2020 г. данъчни задължения, невнесени до момента на издаване на РА на жалбоподателката Я.. Следва да се има предвид, че издаденият ревизионен акт на „ИФ КЪМПАНИ“ ЕООД не се ползва с обвързваща доказателствена сила в настоящото производство, освен относно размера на установените данъчни задължения на дружеството и периодите, за които се дължат. В същия смисъл е практиката на ВАС. Така в Решение No 6208/25.05.2021 г. на ВАС по адм. д. No 1282/2021 г. е прието, че ревизионните актове, с които се установяват задълженията на дружеството обвързват ревизията по чл. 19 от ДОПК само по отношение на размера на данъчните задължения, подлежащи на събиране, но приходната администрация следва да докаже в условията на главно пълно доказване всички елементи на правопораждащия фактически състав като основание за реализиране на отговорността по чл. 19 ДОПК. В Решение No 2490/23.02.2021 г. на ВАС по адм. д. No

8213/2020 г. е прието, че "спрямо действията на управителя като ревизирано лице е непротивопоставимо установеното с РА на дружеството, досежно извършените действия от последното. Управителят в личното си 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, освен това са различни фактическите състави, обуславящи в единия случай отговорността на дружеството, а в другия - тази на управителя му. Издадените ревизионни актове спрямо дружеството имат доказателствено значение единствено и само досежно наличието и размера на установените задължения за данъци или ЗОВ спрямо дружеството и периода, за който са установени тези задължения".

Съдът намира обаче, че в случая от събраните доказателства, не се установява третата предпоставка- действие- укриване на факти и обстоятелства от Я., които по закон е била длъжен да обяви пред орган по приходите или публичен изпълнител. В съдебната практика се приема, че действието следва да е извършено преднамерено, т. е. необходимо е виновно поведение. Подаването на справки-декларации по ЗДДС и ГДД с неверни данни за осъществени доставки, за които е установено, че не са декларирани получени приходи и не е начислен дължим ДДС, не представлява укриване на факти и обстоятелства от страна на управителя по смисъла на чл. 19, ал. 1 ДОПК. 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 за невъзможността да бъдат събрани задължения на дружеството за данъци и/или задължителни осигурителни вноски.

Съгласно разпоредбата на чл. 125, ал. 1 от ЗДДС за всеки данъчен период регистрираното лице подава справка-декларация, съставена въз основа на счетоводните регистри по чл. 124 от същия закон. По делото няма спор, че в СД е посочена цената, за която дружеството има издадени документи.

С оглед на фактите и обстоятелствата по делото, настоящата инстанция намира, че подаването на справки-декларации по ЗДДС и ГДД по чл. 92 ЗКПО с неверни данни, не представлява укриване на факти и обстоятелства от страна на управителя по смисъла на чл. 19, ал. 1 ДОПК. 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 релевантна е връзката между поведението на управителя и

несъбирането на вземанията на дружеството, а такава връзка с подадените данни в справки-декларации по ЗДДС и ГДД по чл. 92 ЗКПО не е налице. От друга страна, евентуалното укриване на факти не е доказано да е в пряка връзка с невъзможността за събирането на установените публични задължения.

От представените по делото доказателствата, не установяват както укриване на факти и обстоятелства от страна на ревизираното лице, които е следвало по закон да обяви пред органа по приходите или публичния изпълнител, така и пряка причинна връзка между поведението му и невъзможността за събиране на задълженията за данък. По делото не е установено поведение на ревизираното лице, изразяващо се в укриване на факти и обстоятелства, които по закон е бил длъжен и не е обявил пред органите по приходите, както и причинно-следствената връзка между невъзможността да бъдат събрани задълженията на дружеството и поведението на неговия управител.

Не може да бъде приета тезата на органите по приходите, че захранването на касата на дружеството с парични средства с основание „допълнителен капитал, неизискващ регистрация“, следва да се приеме като укриване на факти и обстоятелства по смисъла на чл. 19, ал. 1 от ДОПК. В хода на делото от жалбоподателя са представени 74 бр. протоколи от заседание на едноличния собственик на капитала Г. Я. за периода 01.01.2015г. до 28.02.2016г. на основание чл.134, ал.1 ТЗ за направени парични вноски, предвид необходимостта от средства за дейността на дружеството. След анализ на същите, в заключението си по ССЕ, вещото лице В. Б. установява, че аналитичния регистър на „ИФ КЪМПАНИ“ ЕООД по с-ка 102, основен капитал, неизискващ регистрация за периода от 01.01.2015г. до 28.02.2016г. е в размер на 1 010 900.00 лв., който е посочен и в оборотната ведомост на дружеството т.е. не е налице укриване на каквато и да била информация за този периоди по отношение на постъпилите на каса суми.

Само с представяне и позоваване на влезлия в сила РА на дружеството, черпене на доводи единствено въз основа на отразеното в него, не е доказано при условията на пълно доказване наличието на поведение на ревизираното лице, изразяващо се в укриване на факти и обстоятелства, които по закон е бил длъжен да обяви пред органа по приходите. Твърденията на приходните органи във връзка с позоваването им на РА на дружеството е, че управителят като представител на дружеството е бил длъжен да подаде СД по ЗДДС, в която вярно да отрази извършените и получени облагаеми доставки за съответните периоди. Подаването на СД по ЗДДС с неверни данни не винаги и константно е равнозначно на укриване на факти и обстоятелства, които лицето е било длъжно да обяви пред органите по

приходите по смисъла на чл. 19, ал. 1 ДОПК. Следва да е налице и установена субективна страна– умисъл или изцяло липса на счетоводно отразяване на операция /в този см. Решение на СЕС С-95 и 96 – Е. /. В процесния случай не е доказано при условията на пълно доказване действията на управителя да представляват укриване на факти и обстоятелства. Субективната страна на деянието също не е установена с възможните доказателствени средства. Липсва един от елементите на обсъждания фактически състав, е достатъчно да обоснове незаконосъобразност на ревизионния акт.

Освен това, за прилагането на отговорността по чл. 19, ал.1 ДОПК релевантна е връзката между поведението на управителя и несъбирането на вземанията на дружеството, а такава връзка с декларираните данни в справките– декларации по ЗДДС и ГДД не е налице. Това укриване на факти е относимо към дължимостта на данъци от дружеството, но не и към събирането им. В тази връзка не е налице и следващата предпоставка за ангажиране на отговорността на управителя- причинно- следствена връзка- вследствие на това укриване на факти и обстоятелства не могат да бъдат събрани задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски. В този смисъл е и трайната практика на ВАС – Решение No 8311 от 20.06.2018 г. на ВАС по адм. д. No 14694/2017 г.; Решение No 5803 от 17.04.2019 г. на ВАС по адм. д. No 1285/2019 г.; Решение No 3776 от 11.03.2020 г. на ВАС по адм. д. No 11972/2019 г.; Решение No 6250 от 28.05.2020 г. на ВАС по адм. д. No 1412/2020 г.; Решение No 515 от 21.01.2022 г. на ВАС по адм. д. No 10053/2021 г.. В редица решения на Върховния административен съд постановилите ги касационни състави приемат, че проява на укриване на факти е пропускът в съответните справки-декларации по ЗДДС да се отразят всички доставки, както и посочването в ГДД по ЗКПО на занижен финансов резултат. 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/. Спорен обаче е въпросът дали между това укриване на факти и обстоятелства и несъбирането на задълженията на юридическото лице има пряка причинна връзка, защото фактическият състав на чл. 19, ал. 1 ДОПК изисква наличието на такава, и отговорът на база установените по делото факти е отрицателен.

По делото не е установена и последната предпоставка от фактическия състав на отговорността по чл. 19, ал. 1 ДОПК - причинна връзка между невъзможността да бъдат събрани задълженията на дружеството от неговото имущество и поведение на ревизираното лице.

Дори и въз основа на прехвърлянето на дружествените дялове от ревизираното лице на трето лице – И. Опур Ер- гражданин на Турция, не може да се обоснове недобросъвестното поведение на ревизираното

лице, което да води до невъзможност за събиране на установените с РА публични задължения. В случая прехвърлянето на дружествените дялове е направено преди по отношение на „ИФ КЪМПАНИ“ ЕООД да бъде иницирано ревизионно производство респ. издаден РА, а и е неотнормимо в случаите когато се установява отговорност по реда на чл.19, ал.1 ДОПК.

Липсата на което и да е от предвидените в чл. 19, ал. 1 ДОПК кумулативни условия, препятства възможността за ангажиране личната отговорност на управителя на задълженото юридическо лице.

С оглед изложеното, не се доказва причинна връзка между действията на жалбоподателката в качеството ѝ на управител и невъзможността да бъдат събрани установените публични вземания. Законът изисква поведението на член на органа на управление да е единствената причина за невъзможността да бъдат събрани публичните вземания. В случая, не може да се приеме, че невъзможността да бъдат събрани публичните задължения на търговското дружество е пряка и непосредствена последица единствено и само от поведението на жалбоподателя, което по изложените по-горе мотиви не попада в хипотезата на чл. 19, ал. 1 ДОПК. Фактът, че Я. е прехвърлила дяловете си от „ИФ КЪМПАНИ“ ЕООД и управлението на И. Онур Ер в хода на извършвана ревизия на дружеството, не води до автоматичен извод, че това е довело до невъзможност да бъдат събрани установените публичните вземания.

С оглед на изложеното, настоящият съдебен състав приема, че обжалваният ревизионен акт е незаконосъобразен, поради нарушение на материалния закон – отменително основание по чл. 146, т. 4 от АПК и следва да бъде отменен.

При този изход на делото искането на жалбоподателя за присъждане на разноски се явява своевременно и основателно, поради което на същия следва да бъдат присъдени разноски в размер на 4 730 (четири хиляди седемстотин и тридесет лева) лв., от които 50 лв. - за държавна такса; 2 280 лв. – за вещи лица и 2 400 лв. – за адвокатско възнаграждение.

С тези мотиви, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на Г. Г. Я., ЕГН [ЕГН], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 3, ап. 11, чрез М. И. Б., в качеството на пълномощник, съгласно приложено пълномощно, срещу Ревизионен акт № Р-22220221004934-091-001 от 03.05.2022 г., издаден от М. Ц. М. – орган, възложил ревизията, и И. С. В.-И. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1164/26.07.2022г. на директора на дирекция

"Обжалване и данъчно-осигурителна практика" (ДД"ОДОП") София при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), с който на основание чл. 19, ал. 1 ДОПК е ангажирана отговорността ѝ за неплатени задължения на „ИФ КЪМПАНИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] за данък върху добавената стойност /ДДС/ за данъчен период м. 12.2015 г. в общ размер на 20 764,07 лв., в т.ч. главница в размер на 12 666,67 лв. и начислени лихви за забава в размер на 8 097,40 лв.

ОСЪЖДА дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“-София при ЦУ на НАП да заплати на Г. Г. Я., ЕГН [ЕГН] разноси по делото в размер на 4 730 лв. (четири хиляди седемстотин и тридесет лева).

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

СЪДИЯ: