

РЕШЕНИЕ

№ 25467

гр. София, 29.11.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 75 състав,
в публично заседание на 11.11.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Геновева Йончева

при участието на секретаря Наталия Дринова, като разгледа дело номер **8278** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по чл. 156 и сл. от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на М. Ц. П. с Постоянен адрес в [населено място], район „О.“, [улица], ап. 13, срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22220423005189-091-001/01.04.2024 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на Национална агенция за приходите (НАП) – С. - В. В. П. - орган, възложил ревизията, и М. Т. Ф. - ръководител на ревизията, в частта потвърдена с Решение № 838 от 20.06.2024 г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" (ОДОП) С. при Централно управление (ЦУ) на НАП, с който акт на основание чл. 19, ал. 1 ДОПК е ангажирана отговорността на жалбоподателката за задължения на „МК КЮСТЕНДИЛ“ ООД с ЕИК[ЕИК] за корпоративен данък за 2019 г. в размер на 214 819,71 лв., в т.ч. 149 294,71 лв. главница и 65 525,00 лв. лихви.

В жалбата са развити доводи за незаконосъобразност на РА поради неправилно приложение на материалния закон. Обосновава се защитна теза за неустановеност на фактическият състав на отговорността по чл. 19, ал. 1 ДОПК. Жалбоподателката оспорва констатациите на приходните органи, обусловили упражнената компетентност. Доводите са идентични с поддържаните при административното обжалване на акта. Акцентираща, че по времето на издаване на РА, с който по реда на чл. 122 ДОПК са установени задължения на дружеството по ЗКПО за 2019 г. управител е бил Д. И. У. и цялата търговска и счетоводна документация е била при

него. Поради това оспорващата не е имала обективна възможност да представи изисканите от приходните органи документи, както и да оспори приключващия ревизията РА. Посочва, че за периода от 2015 г. до 2020 г. са погасени данъчни и осигурителни задължения на дружеството в размер на 1053609,14 лв. и след запор на банковите сметки на „МК КЮСТЕНДИЛ“ ООД допълнително са били събрани още 146000,00 лв. Оспорва подхода на администрацията да търси отговорност от жалбоподателката, вместо от настоящия управител на дружеството – Д. И. У.. Отделно счита, че не са налице умишлени действия от нейна страна, които да обосновават ангажираната ѝ отговорност по реда на чл. 19 ДОПКП. Претендира отмяна на РА в обжалваната му част.

Ответникът – директорът на Дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП, чрез юрк. Н. оспорва основателността на жалбата. Препраща към мотивите на административната инстанция. Моли за присъждане на разноски във вид на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд – София-град, III отделение, 75 състав, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Началото на ревизионното производство е поставено със Заповед №Р-22220423005189-020- 001/29.08.2023 г. (л. 24), издадена от В. В. П. на длъжност началник сектор в дирекция „Контрол“ при ТД па НАП С., с която е възложена ревизия на М. Ц. П. за установяване на отговорността му за задълженията на „МК КЮСТЕНДИЛ“ ЕООД по видове и периоди, както следва: данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения за периодите от 01.05.2021 г. до 30.06.2023 г.; задължителни осигурителни вноски за осигурители за фонд ДОО и за УПФ за периодите от 01.05.2021 г. до 30.06.2023 г.; вноски за здравно осигуряване за осигурители за периодите от 01.05.2021 г. до 30.06.2023 г.; корпоративен данък за 2018 г., 2019 г. и 2020 г.; данък върху добавената стойност за периодите от 01.05.2021 г. до 30.09.2021 г.; глоби, санкции и наказателни постановления за периода от 01.07.2020 г. до 31.10.2020 г. Заповедта е връчена на ревизираното лице на 29.08.2023 г., видно от приложеното на л. 26 удостоверение от ИС „Контрол“.

Първоначалната ЗВР е изменена с последваща заповед № Р-22220423005189-020-002/20.11.2023 г. (л. 27), с която е продължен срока за приключване на ревизията до 29.01.2024 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22220423005189-092-001/06.02.2024 г., срещу който жалбоподателката възразила писмено (л. 87). Констатациите и предложенията на ревизиращия екип за установяване на задълженията са възприети в процесния РА, връчен на 02.04.2024 г. (л. 110). С него е ангажирана отговорността на М. Ц. П. в качеството ѝ на управител на „МК КЮСТЕНДИЛ“ ООД за установени данъчни и осигурителни задължения на дружеството по ЗДДФЛ, ЗКПО, ЗДДС, ЗОВ по КСО и ЗЗО, декларирани с декларации обр. 6 по Наредба № Н-8/2005, ГДД по чл. 92 ЗКПО, СД по ЗДДС, наказателно постановление и влязъл в сила Ревизионен акт № Р-22000121001772-091-001 /15.10.2021 г. на ТД на НАП С..

В хода на ревизията, за установяване на релевантните за отговорността факти и обстоятелства, са предприети редица процесуални действия, подробно описани в РД. От ревизираното лице са изискани документи по реда и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 ДОПК, в отговор на което са представени писмени обяснения и

съгласие за разкриване на банкова тайна. На основание чл. 45 ДОПК е извършена насрещна проверка на „МК КЮСТЕНДИЛ“ ООД. Не са представени изисканите документи.

Посредством проверка в Търговския регистър са установени извършвани промени в наименованието и управлението на главния длъжник. Констатирано е, че първоначално дружеството е с наименование „ИНТЕРКОНЕКС АКТИВИ“ ЕООД /за периода от 01.11.2013 г. до 27.08.2014 г./, преименувано е на „МИРА КОНСУЛТ РУСЕ“ ЕООД. а от 11.10.2016 г. е вписано като „МИРА КОНКУЛТ“ ООД. На 10.12.2021 г. е вписана промяна в името - „МК КЮСТЕНДИЛ“ ЕООД. Едноличен собственик на капитала е М. Ц. П. до 13.03.2022 г., когато дружеството се преобразува в такова с ограничена отговорност. Извършвани са промени и в управлението му, като за периода от 27.08.2014 г. до 20.05.2021 г. управител е М. Ц. П.. След тази дата като управител е вписан Д. И. У.. Считано от 14.03.2022 г. двамата стават съдружници с размер на дяловото участие, разпределено между тях, както следва: М. Ц. П. с капитал 20,00 лв. /13,33 % от дяловото участие/ и Д. И. У. с капитал 130,00 лв. Дружеството продължава дейността си като ООД.

Установено е също, че за периодите от 01.01.2018 г. до 30.06.2021 г. жабоподателката е осигурявана по договор за управление и контрол като управител на „МИРА КОНСУЛТ“ ЕООД /сегашно „МК КЮСТЕНДИЛ“ ООД/. За м. 09.2021 г. и м. 10.2021 г. е осигурявана като работеща без трудови правоотношения /с код 14/, а считано от м. 11.2021 г. е назначена на трудов договор в същото дружество. Г-жа П. има участия в управителни органи на още 17 дружества, описани на стр. 2 от РД. Титуляр на банковите сметки на „МК КЮСТЕНДИЛ“ ООД /предишно наименование „МИРА КОНСУЛТ“ ЕООД/ през периодите на ревизията е била жалбоподателката. При извършената ѝ проверка, предхождаща настоящата ревизия същата е декларирала, че не е имало ангажирани други лица в управлението на дружеството, освен нея, както и че като управител е била отговорна за подписване на платежни нареждания за внасяне на данъци и задължителни осигурителни вноски от името на дружеството. За периода от 2015 г. до 2020 г. са погасени данъчни и осигурителни задължения в размер на 1 053 609.14 лв. След наложени запори на банковите му сметки допълнително са събрани 146 000.00 лв. М. П. е участвала пряко и ежедневно във финансовата дейност на дружеството, еднолично е подписвала търговски договори. ГДЦ по чл. 92 от ЗКПО. месечните СД по ЗДДС, декларации обр. 1 и обр. 6, годишните финансови отчети за ревизираните периоди са подавани с КЕП на М. Ц. П., като управител на дружеството. При анализ на представени при предходна проверка оборотни ведомости на дружеството е установено, че задълженията за данъци, здравни и осигурителни вноски, както и задълженията към доставчици са увеличавали всяка година, докато наличните парични средства в брой и по банкови сметки са намалявали. От публикуваните в Търговския регистър ГФО за 2018 г., 2019 г. и 2020 г., подписани лично от ревизираното лице, са декларирани приходи от дейността, както следва: за 2018 г. - 1 397 хил. лв., за 2019 г. - 1 487 хил. лв., за 2020 г. - 599 хил. лв. В счетоводния баланс към 31.12.2018 г. са декларирани вземания в размер на 325 хил. лв., а в този към 31.12.2019 г. - 495 хил. лв. Неразпределената печалба за 2018 г. е 42 хил. лв., текущата печалба е 6 хил. лв., касовата наличност е 1 хил. лв., данъчните и осигурителните задължения са 160 хил. лв., а задълженията към персонала - 73 хил. лв. За 2019 г. неразпределената печалба е 54 хил. лв., наличността по разплащателни сметки е 110 хил., данъчните и осигурителни задължения са 206 хил. лв., а

задълженията към персонала - 1 хил. лв. За 2020 г. са декларирани 360 хил. лв. други разходи и балансова стойност на продадените активи - 276 хил. лв.

Установени са различия между декларирания от „МК КЮСТЕНДИЛ“ ООД с ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2019 г. корпоративен данък и дължимия данък с влязъл в сила РА № Р-22000121001772-091-001/15.10.2021 г. Поради непредставени първични счетоводни документи данъчната основа за облагане по ЗДДС и ЗКПО е определена по реда на чл. 122 от ДОПК. При определяне на данъчната основа за облагане с корпоративен данък не са признати отчетените разходи, с изкл. на разходите за заплати и осигуровки. Не е признато право на приспадане на данъчен кредит по всички декларирани покупки поради непредставени фактури от доставчици. Установени са задължения в общ размер на 394 425,51 лв. /ДДС и корпоративен данък/, ведно с начислените лихви. На М. П. е ангажирана отговорност по чл. 19 от ДОПК единствено за задълженията за корпоративен данък за 2019 г. в размер на 149 294,71 лв. определени с цитирания РА, и са определени лихви в размер на 65 525,00 лв.

На „МК КЮСТЕНДИЛ“ ЕООД /“Мира Консулт“ ЕООД/ е издаден и РА № Р-22220419001628-091-001/31.03.2020 ., с който са установени задължения за ДДС за периодите от м. 07.2015 г. до м. 02.2019 г. в размер на 97 909,01 лв. /главница и лихва/, за корпоративен данък за периодите от 2015 г. до 2018 г. в размер на 25 708,42 лв. /главница и лихва/, за данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения в размер на 158 899,65 лв. /главница и лихви/, лихви за невнесени в срок осигурителни и здравни вноски в размер на 6 345,49 лв. Същият е оспорен и потвърден с Решение №1434/17.09.2020 г. на директора на Дирекция ОДОП С.. С влязло в сила Решение №7814/21.12.2021 г., постановено по адм. д. №11421/2020 по описа на АССГ, РА е частично отменен. На жалбоподателката е ангажирана отговорност по чл. 19 от ДОПК единствено за лихви за невнесен корпоративен данък за 2018 г. в размер на 31,22 лв. по този РА.

При анализ на движенията по банкови сметки на дружеството е установено, че от М. П. и/или упълномощени от нея лица, са теглени суми в брой в големи размери. От банкова сметка в „УНИКРЕДИТ БУЛБАНК“ АД през 2018 г. са изтеглени в брой 720 822,00 лв., а през 2019 г. - 81 040,00 лв. От банкови сметки в „ОББ“ АД и „РАЙФАЙЗЕН БАНК“ ЕАД през 2018 г. са изтеглени 46 785,00 лв., а през 2019 г. - 12 680,00 лв. От банкова сметка в „ЮРОБАНК БЪЛГАРИЯ“ АД през 2018 г. са изтеглени 29 975,00 лв., а през 2019 г. - 11 780,00 лв. Не са представени доказателства за осчетоводяването им в касата на дружеството. От банкова сметка на „МИРА КОНСУЛТ“ ЕООД в „РАЙФАЙЗЕН БАНК“ ЕАД са преведени /с основание превод/ по сметка на жалбоподателката в „УНИКРЕДИТ БУЛБАНК“ АД през 2018 г. 17 000,00 лв., а през 2020 г. - 49 070,00 лв. През 2019 г. са преведени на ревизираното лице 19 600,00 лв. с основание „изплатен дивидент“. Данъчните и осигурителните задължения на „МК КЮСТЕНДИЛ“ ООД не са внесени и към настоящия момент.

От дирекция „Събиране“ при ТД на НАП С. е предоставена информация за наложени обезпечителни мерки за събиране на задълженията на дружеството, съответно предприетите действия за принудително изпълнение на вземанията на. Образувано е изпълнително производство по принудително събиране на задълженията /ИД №[ЕИК]/2018 г./ Наложен е заповед на банкови сметки на дружеството, по които няма авоари. Дружеството не разполага с други активи за обезпечаване на задълженията. Към 06.06.2023 г. дългът на „МК КЮСТЕНДИЛ“ ООД в размер на 959 177,95 лв.

/главница и лихва/ е категоризиран като несъбираем.

При така установените факти и обстоятелства органите по приходите са приели, че са изпълнени условията за вменяване на отговорност по чл. 19, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК на М. Ц. П. за данъчни и осигурителни задължения на „МК КЮСТЕНДИЛ“ ООД. Формиран е извод, че жалбоподателката, в качеството си на управител, е укрила факти и обстоятелства, свързани с определянето на действителния размер на подлежащите на внасяне корпоративен данък за периодите от 2015 г. до 2018 г. и данък върху добавената стойност за периодите от 01.07.2015 г. до 28.02.2019 г., позволявайки отчитането на разходи по фиктивни фактури, което е установено с РА № Р-77770419001628-091-001/31.03.2020 г. Завишаването на размера на разходите на дружеството без да е налице документална обосновааност, показва презумпция не само на знание, но и за умишъл в действията на управителя. Поведението ѝ е умишлено, тъй като е била наясно със смисъла и значението на действията си /укриване на обстоятелства, че осчетоводените разходи не са извършени/, предвиждала е последиците /намаляване на дължимия данък/ и е искала или допускала настъпването на тези последици /невъзможност да се съберат задълженията на дружеството/. Установеното при ревизията е прието за укриване по смисъла на чл. 19, ал. 1 ДОПК. Във връзка с установени данъчни задължения по този РА на жалбоподателката не е ангажирана отговорност.

Също така е прието, че М. П. е знаела за наличието на непогасени публични задължения на дружеството, но не е предприела действия за тяхното плащане. Била е наясно за входящите парични потоци и е отклонявала парични средства от банкови сметки на дружеството в полза на трети лица, вкл. на себе си. Осъществените от управителя действия са довели до преустановяване дейността на дружеството, което от работещо предприятие през 2018 г., 2019 г. и 2020 г. вече дори не разполага с персонал. Спира да подава ГФО след 2020 г. и не подава ГДД по чл. 92 ЗКПО за 2022 г. Подаването на ГДД по чл. 92 ЗКПО с невярно съдържание е причина приходната администрация да не предяви своите претенции за заплащане на дължимото. Последващите действия, свързани с продажба на активи на дружеството през 2020 г., назначаването на нов управител и продажбата на по-голяма дялова на 13.03.2022 г., потвърждават недобросъвестното поведение и умишъл в действията на лицето по смисъла на чл. 19, ал. 1 ДОПК.

Освен горното е установено, че задължения на „МК КЮСТЕНДИЛ“ ООД за м. 05.2021 г. за данък върху доходите на физическите лица от трудови правоотношения, за осигурителни и здравни вноски и за данък върху добавената стойност са декларирани от самото дружество. Месечните СД по ЗДДС, декларации обр. 1 и обр. 6, вкл. за този период са подавани с КЕП на М. П., като управител. Прието е, че въпреки знанието за наличие на публични задължения на „МК КЮСТЕНДИЛ“ ООД жалбоподателката, в качеството ѝ на управител, вместо да погаси същите си е изплатила дивидент през 2019 г. и е теглила суми в брой от банкови сметки на дружеството в значителни размери, без да са налице доказателства за предаването им в касата или за плащане на задължения към доставчици. Финансовите активи са намалели, като по този начин е възпрепятствано събирането на публичните задължения. Въпреки, че управляваното от М. П. дружество е разполагало с парични средства през тези периоди декларираните задължения не са внесени, а вместо това същите са се увеличавали всяка следваща година, както и задълженията към доставчици. Същевременно наличните финансови средства на дружеството са

намалявали.

Формиран е извод, че тези действия и поведение на ревизираното лице са довели до намаляване на имуществото на дружеството в резултат на което недобросъвестно е препятствано събирането на данъци и осигурителни вноски. Налице е съзнателно отклонение на ресурси на дружеството към управителя, като се съдържа и субективен момент – недобросъвестно извършени плащания с характер на скрито разпределение на печалбата. Аргумент в подкрепа на това е и обстоятелството, че изтеглените от банковите сметки на дружеството парични средства не са постъпили в касата му и не са разходвани за дейността му, тъй като няма първични счетоводни документи за това /плащане по фактури от доставчици, ПКО и др./.

Обобщавайки събраните доказателства е направен извод, че са изпълнени условията за вменяване на отговорност по чл. 19, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК на М. Ц. П. за горепосочените задължения на „МК КЮСТЕНДИЛ“ ООД.

След проведено административно обжалване, в срока по чл. 155, ал. 1 ДОПК, е постановено Решение № 838 от 20.06.2024 г., с което директорът на Дирекция ОДОП С., концентрирайки повдигнатият пред него правен спор досежно законосъобразността на РА и след анализ на фактическият състав и правна характеристика на отговорността по чл. 19 от ДОПК, е приел жалбата за частично основателна и е отменил акта в тази му част, с която на М. Ц. П. е ангажирана отговорност по чл. 19, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК за задължения на „МК КЮСТЕНДИЛ“ ООД за данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения за м. 05.2021 г., за данък върху добавената стойност за м. 05.2021 г., за осигурителни вноски за фонд ДОО и УПФ за м. 05.2021 г., за вноски за здравно осигуряване за м. 05.2021 г., за глоба по наказателно постановление за м. 10.2021 г., за задължения за лихви за корпоративен данък за 2018 г. и 2020 г. Поради това и на основание чл. 156, ал. 3 ДОПК, тази част от акта не е предмет на съдебна проверка. В останалата част, с която е ангажирана отговорността й по чл. 19, ал. 1 ДОПК за задължения на „МК КЮСТЕНДИЛ“ ООД за корпоративен данък за 2019 г. и съответните лихви, актът е потвърден. Именно тази част от акта е предмет на настоящото производство. Решение № 838 от 20.06.2024 г. е връчено на жалбоподателката на 08.07.2024 г. по електронен път (л. 22). Жалбата до съда е подадена чрез решаващия орган на 22.07.2024 г.

В хода на съдебното производство са приети като доказателства по делото документите, приобщени с ревизионната преписка. Не са приети други доказателства, извън представените в хода на ревизията.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата е подадена срещу годин за обжалване административен акт, от процесуално легитимирано лице и в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК, с оглед на което е процесуално допустима.

Разгледана по същество е основателна.

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

С оглед представените по делото доказателства съдът намира, че обжалваният акт е издаден от органи по приходите, разполагащи с материална компетентност. Съгласно

чл. 119, ал. 2 ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. В случая видно от Заповед № Р-22220423005189-020-001/29.08.2023 г., ревизията на жалбоподателката е възложена от В. В. П. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С., оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК със Заповед № РД-01-654/05.07.2023 г. на директора на ТД на НАП С. (л. 23). РА е издаден от органът, възложил ревизията, и определеният със ЗВР ръководител на ревизията – М. Т. Ф., т. е. от лицата, посочени в чл. 119, ал. 2 ДОПК. Към административната преписка са приложени и доказателства за квалифициран електронен подпис на длъжностните лица.

Спазени са изискванията за форма и съдържание на издадените от органите по приходите ЗВР, РД и РА - съответно по чл. 113, ал. 1, чл. 117, ал. 1 и чл. 120, ал. 1 ДОПК. Актовете са връчвани на ревизираното лице, което е могло да се запознае със съдържанието им и да защити правата си. В РА са посочени фактически и правни основания за издаването му, изложени подробно и в съставения ревизионен доклад, представляващ неразделна част от него.

Не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да водят до незаконосъобразност и необоснованост на РА. Жалбоподателката е надлежно уведомена за ЗВР, както и за изменящата я такава. В хода на ревизионното производство доказателствата са събирани по предвидени в ДОПК способности. На основание чл. 37, ал. 3 ДОПК на ревизираното лице е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения. Всички събрани и приобщени към ревизионната преписка документи са подробно описани в РД. Съставени са съответните протоколи. Ревизираният субект е надлежно уведомен за резултатите от извършената ревизията, като му е предоставена възможност за писмено възражение и доказателства във връзка с констатациите и изводите, обосновавали предложените размери на задълженията.

По материалната законосъобразност на РА:

С нормата на чл. 19 ДОПК е създаден особен случай на лична имуществена отговорност на лицата, управляващи задължени за данъци или осигурителни вноски субекти – задължени лица по чл. 14, т. 1 и 2 ДОПК. Алинея 1 и ал. 2 на цитираната разпоредба регламентират самостоятелни хипотези на тази отговорност, които са различни по своя фактически състав.

В настоящия случай, съобразно констатациите в РД предмет на съдебната проверка е наличието или липсата на предпоставките за ангажиране на отговорността на жалбоподателката по ал. 1 на чл. 19 от ДОПК. Съгласно тази разпоредба, 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 укрие 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.

Анализът на цитираното нормативно правило сочи, че фактическият състав на отговорността по чл. 19, ал. 1 ДОПК включва кумулативно следните елементи:

1. лицето да има качеството на орган на управление или на управител на задължено лице по чл. 14, т. 1 и т. 2 ДОПК към момента, към който са установени публичните задължения;

2. да е налице поведение, изразяващо се в действие или бездействие, чрез което се укриват факти и обстоятелства, които по закон следва да бъдат обявени пред органа по приходите или публичния изпълнител;

3. да е налице невъзможност за събиране на публични вземания - данъци и задължителни осигурителни вноски и

4. причинно-следствена връзка между поведението на лицето и невъзможността за събиране на задължения за данъци или задължителни осигурителни вноски.

Следва да се отбележи, че в отлика от отговорността по чл. 19, ал. 2 ДОПК, за тази по ал. 1 не съществува изискване за недобросъвестно поведение на третото лице. Ето защо, след като недобросъвестността не е признак от състава на отговорността в хипотезата на укриване на факти и обстоятелства, доводите в жалбата за липсата на умишлени действия от страна на жалбоподателката са неотносими в случая. Както е посочено и в Решение № 12113 от 11.11.2024 г. на ВАС по адм. д. № 6805/2024 г., I о. пълното изпълнение или неточното изпълнение от третото лице на установеното със закон задължение за обявяване на факти с правно значение е несъвместимо с дължимата грижа. Незнанието на фактите от значение за полагане на дължимата грижа не изключва отговорността от изпълнение.

В конкретния случай не се спори, че „МК КЮСТЕНДИЛ“ ООД е задължено лице от категорията на посочените в чл. 14, т. 1 ДОПК, доколкото като дружество, осъществяващо търговска дейност, е било носител на задължението за внасяне на корпоративен данък по ЗКПО. Задължението му за данъци е установено с влязъл в сила РА № Р-22000121001772-091-001/15.10.2021 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП – С., с който на дружеството са установени задължения за корпоративен данък за 2019 г. в размер на 149 294,71 лв. и лихви 65 250,00 лв., които са в обхвата на солидарността по чл. 19, ал. 1 от ДОПК съгласно ТР № 5 от 29.03.2021 г. по тълк. д. № 7/2019 г. на ОСС на I и II колегии на ВАС.

На следващо място, в противоречие с доводите в жалбата съдът споделя извода на приходните органи, че жалбоподателката М. Ц. П. е субект на отговорността по чл. 19, ал. 1 ДОПК поради това, че през ревизирия период е била управител на задълженото дружество "МК КЮСТЕНДИЛ" ЕООД, на което по реда на чл. 122 ДОПК са установени задължения по ЗКПО за 2019 г., вследствие на непризнати в това ревизионно производство отчетени от дружеството разходи. Няма спор, че М. П. е била управител на задълженото лице до 20.05.2021 г. и като такава е субект на отговорността по предл. първо на чл. 19, ал. 1 ДОПК. След тази дата оспорващата е продължила участието си в управлението на дружеството като едноличен собственик на капитала му по аргумент от чл. 147, ал. 1 от Търговския закон. Във връзка с възраженията, основани на издадения РА, следва да се отбележи, че действително на нея е непротивопоставимо установеното с РА № Р-22000121001772-091-001/15.10.2021 г., тъй като не е страна в производството по издаването му /арг. от чл. 17, ал. 2, изр. 2 от ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК/, но в случая липсва спор, както за съществуването и размера на публичните задължения, установени с този влязъл в сила РА, така и за факта, че тези задължения не са събрани. С оглед оплакването, че жалбоподателката не е имала обективната възможност да участва в това ревизионно производство, респ. да представи изискващите се от приходните органи счетоводни документи, следва да се посочи, че в настоящото производство съдът не може осъществи косвен контрол на приключилото с влязъл в сила РА производство по отношение на дружеството. Ето защо и поради настъпилата

неотменимост на този ревизионен акт, неотнорми са всякакви оплаквания и аргументи за неговата необоснованост и незаконосъобразност.

По отношение на втория елемент от отговорността по чл. 19, ал. 1 ДОПК коректна е констатацията на ревизиращите, че ГДД по ЗКПО за 2019 г. и декларациите по ЗДДС в този период са подавани и подписвани с КЕП, издаден на името на М. П. в качеството ѝ на управител на "МК КЮСТЕНДИЛ" ООД. Това обстоятелство не се и оспорва от жалбоподателката. Фактите и обстоятелства, които според приходните органи съставляват такива по смисъла на чл. 19, ал. 1 ДОПК са относно данните по подаваните СД по ЗДДС и ГДД, вкл. по отчетните регистри по чл. 124, ал. 1 от ЗДДС, които в хода на извършената на дружеството ревизия е прието, че съдържат декларираните покупки, за които не са представени фактури от доставчици. В тази хипотеза субект на укриването се явява управителят на търговското дружество, тъй като той в подадените декларации за периоди в обхвата на ревизията не е декларирал истинските стойности и информация за издадените и получени данъчни документи. ЗКПО и ЗДДС изискват извършените от дружеството продажби и получените доставки да бъдат вярно отразени и декларираните. Подаването на неверни данни в ГДД по ЗКПО, в справките декларации по ЗДДС, в счетоводните и отчетни регистри по чл. 124, ал. 1 ЗДДС представлява укриване на факти и обстоятелства по смисъла на чл. 19, ал. 1 ДОПК, т.к. е причина за формиране на по-нисък финансов резултат, съответно по-нисък размер на дължимия данък за внасяне, каквото именно фактическо положение е установено при ревизията на „МК КЮСТЕНДИЛ“ ЕООД, приключила с РА № Р-22000121001772-091-001/15.10.2021 г.

Наред с това обаче, фактическият състав на отговорността по чл. 19, ал. 1 ДОПК изисква наличието на пряка причинна връзка между укриването на факти и обстоятелства, които по закон управителят на търговското дружество е бил длъжен да обяви пред орган по приходите или публичен изпълнител, и последвалата невъзможност за събирането на задълженията на дружеството за данъци. Презумпцията, че управителят познава и носи отговорност за търговската дейност на дружеството не е достатъчна за изясняване на сочената причинно-следствена връзка. В случая не е обосновано и доказано как поведението на жалбоподателката в качеството ѝ на управител през ревизиращия период, изразяващо се в невярно деклариране, се свързва с невъзможността да бъдат събрани задълженията на дружеството. Дори и да се приеме, че М. П. е подавала справките декларации по ЗДДС, дневниците за покупки и продажби и ГДД по чл. 92 ЗКПО, то този факт, съотнесен с фактическото деяние предполага само получаването на данъчно предимство, което обстоятелство не е предпоставка за установяване на отговорността по чл. 19, ал. 1 ДОПК. Неправомерното попълване на справките декларации по ЗДДС, действията по невярно отразяване на обстоятелства в отчетните регистри по чл. 124, ал. 1 ЗДДС и в ГДД по чл. 92 от ЗКПО изглежда да е вероятно да са причина за възникване на данъчни задължения, но не изглежда да са причина за невъзможността тези данъчни задължения да бъдат събрани. Тази невъзможност да бъдат събрани данъчните задължения трябва пряко и непосредствено да произтича от укриването на факти и обстоятелства, които по закон лицето е било длъжно да обяви пред органа по приходите. За установяването 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 не е доказана от приходните органи.

Наред с това, в случая дори не е установено имущественото състояние на задълженото дружество преди или след твърдяното поведение на субекта на отговорността по чл. 19, ал. 1 ДОПК. Същевременно, както самите ревизиращи констатира дружеството е било работещо предприятие през 2018 г., 2019 г. (ревизираната) и 2020 г. В ГФО за 2018 г., 2019 г. и 2020 г. са декларирани приходи от дейността, както следва: за 2018 г. - 1 397 хил. лв., за 2019 г. - 1 487 хил. лв., за 2020 г. - 599 хил. лв. Според установяванията в РД в счетоводния баланс към 31.12.2018 г. са декларирани вземания в размер на 325 хил. лв., а в този към 31.12.2019 г. - 495 хил. лв. За 2019 г. е декларирана неразпределена печалба 54 хил. лв., наличността по разплащателни сметки е установена на 110 хил. Не е изследвано дали дружеството продължава да осъществява търговска дейност, съответно към кой момент е настъпила невъзможността за събиране на установените с РА публични вземания, както и дали тази невъзможност произтича именно от укриването на факти и обстоятелства, които по закон лицето е било длъжно да обяви пред органите по приходите. Не е изследвано дали невъзможността за събиране на публичните задължения е в резултат именно на умишлените действия на неговия управител М. П., така че да се ангажира отговорността ѝ. Както се посочи неправилно отчетените стопански операции, неправилното определяне на данъчната основа и неначисляване и неплащане на данъци нямат отношение към липсата на активи за покриване на публичните му задължения на дружеството и за тяхното събиране по реда на чл. 19, ал. 1 ДОПК, а имат отношение само за установяване на размера на тези задължения. Налице е разлика във фактическите състави, обуславящи отговорността на дружеството за данъци, от този по чл. 19, ал. 1 ДОПК, обуславящ отговорността на управителя му за невъзможността да бъдат събрани задължения на дружеството за данъци. 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 невярно декларираните данни не е доказана от приходните органи.

Отделно от това, органите по приходите не са доказали и невъзможността на дружеството да изпълни задължението си. Обстоятелството, че дългът на дружеството "МК КЮСТЕНДИЛ" ООД е категоризиран като несъбираем по никакъв начин не обуславя наличието на този резултат като пряка последица от недобросъвестните действия на управителя на дружеството. Нещо повече, приходните органи не отричат, че до 2020 г. от дружеството са погасени данъчни и осигурителни задължения в размер на 1 053 609,14 лв. Допълнително след наложени запори на банковите сметки на задълженото лице са събрани още 146000,00 лв.

Предпоставките на чл. 19, ал. 1 ДОПК се прилагат само в условията на кумулативност и липсата дори на една от тях води до невъзможност да се ангажира личната отговорност на управителя, поради което съдът намира, че ревизионният акт е издаден в противоречие с материалния закон и като такъв следва да бъде отменен. В този смисъл е и практиката на ВАС по адм. дело № 7053/2024 г., адм. дело № 9686/2023 г., адм. дело № 8131/2023 г., адм. дело № 6741/2023 г. и др.

С оглед изхода на спора жалбоподателката има право на разноски, но такива не са своевременно претендирани, поради което не следва да бъдат присъждани.

С оглед изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 ДОПК, Административен съд – София-град, III отделение, 75 състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22220423005189-091-001/01.04.2024 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите – С., в частта потвърдена с Решение № 838 от 20.06.2024 г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. при Централно управление на НАП.

Решението може да се обжалва с касационна жалба чрез Административен съд – София-град пред Върховния административен съд на Република България в 14 - дневен срок от съобщаването му.

Препис от решението да се връчи на страните по реда на чл. 137 АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК.

Съдия: