

# РЕШЕНИЕ

№ 157

гр. София, 11.01.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18 състав**, в публично заседание на 14.10.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Златка Илиева**

при участието на секретаря Илияна Янева, като разгледа дело номер **4393** 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 И. Т. П., [ЕГН], [населено място],[жк], 004, вх.Б, ет.3, ап.26. чрез адв.Т. Т., САК, със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет.5, Адвокатско дружество „К. и Съдружници“, срещу Ревизионен акт №Р-22221918002417-091-001/05.12.2018г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., потвърден с Решение №321 от 22.02.2019г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, /"ОДОП"/ [населено място] при ЦУ на НАП, с който на жалбоподателя е вменена отговорност по чл.19, ал.2 от ДОПК за задължения на „10 АМ“ Е. [населено място], в общ размер на 88 326,74лв., както следва: 1.Отговорност за задължения на дружеството за данък върху доходите от трудови правоотношения и приравнени към тях в размер на 6782,33лв. и лихви за забава 2966,88лв. за данъчни периоди от 01.12.2012г. до 30.11.2013г., от 01.01.2014г. до 30.06.2014г. и от 01.10.2014г. до 31.08.2015г.; 2. Отговорност за ДОО-за осигурители в размер на 13887,53лв. и лихви за забава в размер на 6188,51лв., за данъчни периоди от 01.12.2012г. до 31.05.2014г. и от 01.09.2014г. до 31.07.2015г.; 3.Отговорност за вноски за здравно осигуряване /30/-за осигурители в размер на 7455,97лв. и лихви за забава в размер на 3379,78лв. за периодите от 01.12.2012г. до 30.09.2015г.; 4. Отговорност за вноски за универсален професионален фонд-за осигурители в размер на 3907,74лв. и лихви за забава в размер на 1741,96лв. за

периодите от 01.12.2012г. до 31.05.2014г. и от 01.09.2014г. до 31.07.2015г.; 5.Отговорност по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 24988,03лв. и лихви за забава в размер на 13 443,71лв. за периодите от 01.12.2012г. до 31.07.2013г., от 01.09.2013г. до 31.10.2013г., от 01.12.2013г. до 30.04.2014г., от 01.12.2014г. до 31.12.2014г. и от 01.10.2015г. до 31.10.2015г. и 6. Отговорност за Корпоративен данък в размер на 2312,86лв. и лихви 1271,44 лв. за периода от 01.01.2012г. до 31.12.2013г.

В жалбата се изтъкват процесуални нарушения при издаване на ревизионния акт, а именно, че в заповедта за възлагане на ревизия на И. П. и в ревизионния акт не е конкретизирано за коя хипотеза на чл.19 ДОПК е образувано производството срещу него. Подобен пропуск нарушавал съществено правото на защита на ревизираното лице и се възприемал като основание за отмяна на ревизионния акт. Цитира се практика на ВАС.

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. Оспорва изводите за наличие на отчуждени суми, представляващи скрито разпределение на печалбата, довело до намаляване на имуществото на „10 АМ“ Е. [населено място], което да има за последица невъзможност за плащане на задълженията към бюджета. Изразява несъгласие с това, че отговорността му е ангажирана за задължения на дружеството, определени със справка в системата на НАП, след подадени справки-декларации /СД/ по ЗДДС, годишни данъчни декларации по чл.92 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/, декларации обр.6 за данък върху доходите на физическите лица и задължителни осигурителни вноски. Твърди, че както е записано на стр.6 от РА, абзац 7 от долу-нагоре жалбоподателят в качеството си на едноличен собственик на капитала на дружеството „10 АМ“ Е. [населено място] не може да разпореди каквото и да било плащане и по този начин да извърши скрито разпределение на печалбата. Не било установено дали това действие е единственият акт, довел до невъзможността на дружеството да покрива своите задължения. Не било заявено ясно с какви плащания е осъществено скритото разпределение на печалбата, т.е. кои именно плащания следва да бъдат отнесени към тази категория, като тази неяснота водела до пълна немотивираност на ревизионния акт. Отрича плащания от 2018г. да са причина за непогасяване на задължения, най-късните от които са от средата на 2015г. Твърди, че органите по приходите следвало изрично да определят момента, в който е настъпила невъзможността за дружеството да погасява своите публични задължения и счита, че този момент би следвало доказано да съвпада с момента на скритото разпределение на печалбата, т.е. именно то да е довело до обсъжданото затруднение. Навежда доводи и че производството по чл.19 от ДОПК не включва ангажиране на отговорност за лихви по задължения на дружеството.

На посочените основания моли за цялостна отмяна на ревизионния акт. Претендира присъждане на сторените по делото разноски.

Ответникът в производството-директорът на Дирекция "ОДОП"-С. при ЦУ на НАП,

оспорва жалбата и моли за нейното отхвърляне като неоснователна. Претендира 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 №321 от 22.02.2019г. е съобщено на жалбоподателя по електронен път, като жалбата е депозирана чрез административния орган до съда и 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.

Ето защо, оспорването е процесуално допустимо.

При изследване основателността на жалбата, съдът съобрази следното:

Началото на ревизионното производство е поставено със заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221918002417-020-001 от 23.04.2017г., издадена от Е. М. С. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП [населено място]. Последната е оправомощена със Заповед №РД-01-1261/11.10.2016г. на директора на ТД на НАП [населено място], с която е възложено извършването на ревизия на И. Т. П. за установяване на отговорността му за задълженията на „10 АМ“ Е. [населено място], по видове и периоди, както следва: 1.Отговорност за Данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения за периодите от 01.12.2012г. до 30.11.2013г., от 01.01.2014г. до 30.06.2014г. и от 01.10.2014г. до 31.08.2015г.; 2.Отговорност за вноски към Универсален пенсионен фонд за осигурители за периодите от 01.12.2012г. до 31.05.2014г. и от 01.09.2014г. до 31.07.2015г.; 3.Отговорност за Данък върху добавената стойност за периодите от 01.12.2012г. до 31.07.2013г., от 01.09.2013г. до 31.10.2013г., от 01.12.2013г. до 30.04.2014г. от 01.12.2014г. до 31.12.2014г. и от 01.10.2015г. до 31 10.2015г.; 4.Отговорност за ДОО за осигурители за периодите от 01.12.2012г. до 31.05.2014г. и от 01.09.2014г. до 31.07.2015г.; 5.Отговорност за вноски за здравно осигуряване за осигурители за периодите от 01.12.2012г. до 30.09.2015г.; 6.Отговорност за Корпоративен данък за периодите от 01.01.2012г. до 31.12.2013г.

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 11.05.2018г. По реда на чл.113, ал.3, във връзка с чл.114, ал.2 от ДОПК, със Заповеди за изменение

на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ /ЗИЗВР/ №Р-22221918002417-020-002/10.08.2018г. и ЗИЗВР №Р- 22221918002417-020-003/12.09.2018г., издадени от горесцитирания орган, редовно връчени, е удължен срокът за извършване на ревизията.

Изготвен е ревизионен доклад /РД/ № Р-22221918002417 -092-001/06.11.2018г., връчен на 07.11.2018г. по реда на чл.29, ал.4, във връзка с чл.30, ал.6 от ДОПК, 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 не 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- 22221918002417- 091-001/05.12.2018г. Със същия на И. Т. П. е вменена отговорност на основание чл.19, ал.2 от ДОПК за задължения на „10 АМ“ Е. [населено място] за ДДС, Корпоративен данък, Данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения, за задължителни осигурителни вноски, за УПФ, Здравно осигуряване /ЗО/ в общ размер на 88 326,74лв. (главница в размер на 59324,46лв. и лихви в размер на 29002,28лв.).

В хода на ревизионното производство на основание чл.37, ал.3 и чл.56, ал.1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени искания за представяне на писмени обяснения и документи /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221918002417-040-001/10.05.2018г. и ИПДПОЗЛ №Р-22221918002417-040-002/17.09.2018г. В указания в искането срок, са представени писмени обяснения, банкови документи за 2013г., касови книги, оборотни ведомости на „10 АМ“ Е. [населено място], справка от електронната система за услуги на НАП за осигурителния доход на И. Т. П. за периода от 2012г. до 2015г., граждански договори, сключени между 12 физически лица и „10 АМ“ Е. [населено място], ведно със сметки за изплатени суми и лизингов договор №24833/03.08.2011г., сключен между „10 АМ“ Е. и [фирма],[ЕИК] [населено място].

С Протокол №1004512/08.10.2018г. са присъединени документи, събрани като доказателства в хода на извършена проверка на И. Т. П. за установяване на обстоятелства, приключила с Протокол №П-22221917148107-073-001 от 18.04.2018г.

В хода на проверката, след извършена справка в търговския регистър към Агенция по вписвания е установено, че И. Т. П. е едноличен собственик на капитала и управител на „10 АМ“ Е. [населено място] от 28.03.2011г. Отделно от това, при извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че за И. Т. П. са подавани декларации обр.1 по Наредба Н-8/2005г., за периода от м.01.2011г. до момента на ревизията от Университета по архитектура, строителство и геодезия [населено място] за доходи от трудови правоотношения; от Народно събрание за доходи по извънтрудови правоотношения за периода от м.01.2011г. до м.05.2014г.; от „10 АМ“ Е. [населено място] като самоосигуряващо се лице от м.06.2014г. до момента на ревизията; от [фирма] с[ЕИК] [населено място] като самоосигуряващо се лице.

Органите по приходите в хода на проверката са посочили, че от И. Т. П. е дадено

писмено обяснение, съгласно което „10 АМ“ Е. [населено място] извършва проектиране на сгради, съоръжения и детайли, дизайн на пространства, обекти и изобретения; урбанистично и териториално-устройствено планиране, управление на строително инвестиционен процес, управление и процедиране на недвижими имоти, консултации и агентство на местни и чуждестранни физически и юридически лица по отношение на строително инвестиционни намерения, изработване на мултимедийни и рекламни продукти и продуцентска дейност в областта на архитектурата. И. Т. П. е заявил, че търговската документация е подписвана единствено от него в това число договори, приемо-предавателни протокола, фактури, търговска кореспонденция. Посочено е също така, че справките декларации по ЗДДС, декларации обр.1 и декларация обр.6 по Наредба Н-8/2005г. са подавани по електронен път от обслужващите счетоводители, като с цел обезпечаване на тяхната дейност И. Т. П. е упълномощавал съответния отговорен счетоводител. В хода на проверката е представено копие на трудов договор на И. Т. П. с Университет по Архитектура Строителство и Геодезия (УАСТ), пълномощно, издадено на Х. Д. П., с което последният е упълномощен да подава документи по електронен път и да представлява „10 АМ“ Е. [населено място] пред НАП и всички държавни органи и институции, годишни данъчни декларации по чл.92 от ЗКПО за периода 2011г.-2015г., както и договори, сключени между „10 АМ“ Е. [населено място], като изпълнител и Фондация „Полевите Къщи“, [фирма] с[ЕИК], [община], [община], [община] като възложители, банкови извлечения от банкова сметка на „10АМ“ Е. в [фирма]. Във връзка със сключените договори с цитираните клиенти от ревизираното лице е посочено, че същите са имали сключени договори с програми за изпълнение на Европейски проекти, но същите са били „замразени“, което е довело до неплащане на задълженията на клиентите, а оттам и до финансовите затруднения на „10 АМ“ Е. [населено място]. Това обстоятелство е посочено като мотив за неизплащане на декларираните и дължими от страна на „10АМ“ Е. [населено място] публични задължения. Посочено е същото така, че „10 АМ“ Е. [населено място] има вземания по тези проекти общо в размер на 105 000,00лв., без ДДС / в т.ч. от [община] в размер на 25000,00лв. без ДДС, от [община] в размер на 30000,00лв. без ДДС, от [община] в размер на 15000,00лв. без ДДС, от [фирма]-25000,00лв. без ДДС и от Фондация „Ч. Къщи“ в размер на 10000,00лв. без ДДС/, тъй като контрагентите му отказвали да приемат извършената и възложена работа, поради „замразяване“ на европейските проекти. Отделно от това в писмените обяснения от И. Т. П. е посочено, че „10 АМ“ Е. няма придобити през периода недвижими имоти и МПС. За целите на изпълнението на поетите договорни отношения са ползвани лични такива, а наетият офис е бил нает оборудван за целите на осъществяваната дейност със скъп професионален софтуер, осигурен от собственика, в качеството му на физическо лице. Наемани са и професионалисти за изпълнение на договорените услуги, не са правени дългосрочни и краткосрочни инвестиции.

В хода на проверката във връзка с декларираните данни от проверяваното лице за неизплатени суми от посочените клиенти по сключените договори, са извършени насрещни проверки. Резултатите от извършените насрещни проверки са подробно описани на стр.5 и 6 от РД. След преглед на представените документи в хода на насрещните проверки, органите по приходите са установили, че общините С., Трън и П., както и [фирма] са заявили, че нямат неизплатени задължения към „10 АМ“ Е.

по посочените договори, тъй като в сключените договори е налице клауза, съгласно която плащането по договорите се извършва на части: авансово и окончателно. Последното следва да се извърши след сключване на договори за финансиране на обектите от Европейски фондове по утвърдени програми.

При извършен преглед на представените банкови извлечения, приходните органи са установили, че дружеството е получавало преводи от различни свои клиенти във връзка с извършени услуги. Една част от получените същите са използвани за плащане на задължения към доставчици, към НАП, а част от сумите са изтеглени в брой от И. Т. П., както следва: през 2011г. са изтеглени 49200,00лв.; през 2012г. са изтеглени 106 420,00лв., съответно през 2013г. са изтеглени 36700,00лв. В хода на ревизията органите по приходите са извършили проверка на данни в информационния масив на НАП и са установили, че „10 АМ“ Е. [населено място] е публикувало годишни финансови отчети /ГФО/ за финансовите 2011г., 2012г., 2013г. и 2016г., като за 2015г. и 2014г. няма данни за публикувани ГФО. Установено е, че публикуваните ГФО са подписвани от И. Т. П., в качеството на представляващ на дружеството. След прегледа на декларираните данни в ГФО на „10 АМ“ Е. [населено място] е установено, че са декларирани касови наличности, в т.ч. за 2011г. в размер на 67000,00 лв.; за 2012г. в размер на 93000,00лв.; за 2013г. в размер на 123 000,00лв. От друга страна след преглед на представените касови книги за период от 2012г. до 2015г. е установено, че същите съдържат данни за постъпленията на парични средства в касата на „10 АМ“ Е. [населено място] и тяхното изразходване. В хода на проверката е констатирано, че за ревизирания период са налични парични средства по каса по години, както следва: за 2011г. сумата 67454,64лв., за 2012г. сумата 93543,10лв., за 2013г. сумата 122679,47лв., за 2014г. сумата 83 037,47лв. и за 2015г. сумата 94715,47лв. Отделно, по данни от оборотните ведомости е установено, че към 31.12.2015г. са осчетоводени по счетоводни сметки задължения по сметка 401“ Доставчици“ в размер на 27702,55 лв.; по сметка 452“ Разчети за данък върху печалбата“ в размер на 3607,04 лв.; по сметка 453“ Разчети за ДДС“ в размер на 39 291,67лв.; по сметка 454 „Разчети за данъци върху доходи“ в размер на 8186,60лв. и по сметка 455 „Разчети с осигурители“ в размер на 36 341,29 лв. В тази връзка е посочено, че няма осчетоводени задължения към физически лица по граждански договори към 31.12.2015г.

Относно паричните средства, декларирани като касова наличност, от „10 АМ“ Е. [населено място] е изискана информация от ревизираното лице налични ли са тези паричните средства към датата на настоящото ревизионно производство, както и информация за тяхното изразходване и мястото на съхранението им. В тази връзка е установено е, че от ревизираното лице са дадени писмени обяснения, че във връзка с сключените договори, предимно по Европейски проекти с посочените по-горе клиенти, „10 АМ“ Е. [населено място] е сключило граждански договори с 12 физически лица, които са подробно описани на стр.7-9 от РД. След преглед на представените договори, органите по приходите са установили, че същите са сключени през 2012г. и 2013г., като в чл.2, т.2.2. от тях е записано, „изплащането на възнаградението да се извърши, не по късно от 2018г. В тази връзка от ревизираното лице са дадени писмени обяснения, че предвид зачестилите

искове от лицата през 2018г. дружеството е изплатило дължимите възнаграждения от наличния касов ресурс през 2018г. В подкрепа на заявеното са представени сметки за изплатени суми и копия от гражданските договори.

При извършена проверка на данните в информационния масив на НАП е установено, че „10 АМ“ Е. [населено място] е подало Декларация по чл.55 от Закона за данък върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ и чл.201, ал.1 от ЗКПО с вх.№2210И0540435/23.07.2018 за период от м.04.2015г. до м.06.2015г., с която са деклариранни данни за изплатени суми по граждански договори и начислен данък в размер на 6 937,68лв. Декларираният данък не е внесен. Органите по приходите са установили, че част от посочените лица по сключените граждански договори имат действащи трудови договори в същите периоди с [фирма] с управител И. Т. П. или са назначени по трудов договор в „10 АМ“ Е. [населено място].

Органите по приходите са изложили съображения, че съгласно принципите на счетоводната отчетност, приходите и разходите, произтичащи от сделки и събития, следва да се начисляват към момента на тяхното възникване, независимо от момента на получаването или плащането на паричните средства или техните еквиваленти и да се включват във финансовите отчети за периода, за който се отнасят. В тази връзка е посочено, че представените договори с физически лица е следвало да намерят отражение в счетоводството на „10 АМ“ Е., [населено място] като разходи в периода на отчитане на приходите, а именно 2012г. и 2013г., а неизплатените задължения по тях да намерят счетоводна следа в счетоводните сметки, балансите и ГФО на дружеството за периода от възникване на задължението за изплащане на възнагражденията по посочените договори, сключени 2012г. и 2013г. до периода на изплащане 2018г. , което не е сторено. В тази връзка е прието, че документите, които са представени във връзка със сключените граждански договори, а именно сметки за изплатени суми не доказват изразходването на наличните суми от касата в дружеството, а са антидатиращи. Предвид това е прието, че се касае за скрито разпределение на печалбата, тъй като не е доказано, че липсващата сума е свързана с осъществяваната от дружеството дейност. Отделно от това е посочено, че жалбоподателят е разполагал с пълна информация за имущественото състояние на дружеството, в това число и за съществуването на непогасени задължения , поради което е съзнавал, че в резултат на отклоняването на парични средства от касата на дружеството настъпва намаление в размера на имуществото му, което пък от своя страна води до невъзможност за погасяване на изискуемите задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски. Така посочените обстоятелства са приети за достатъчни да обосноват недобросъвестност на И. Т. П..

На основание гореизложеното ревизиращият екип е приел, че е налице „скрито разпределение на печалбата“.

Съгласно справка за проучено имуществено състояние и категоризация дълга

на „10 АМ“ Е. [населено място] е установено, че липсва информация за активи, негова собственост, към които да се насочат действия по налагането на обезпечителни мерки, няма данни за налични суми по банкови сметки, в резултат на което, дългът на „10 АМ“ Е. [населено място] е определен като „несъбираем“ и е образувано изпълнително дело №22150047310/2015г.

Предвид изложените фактически и правни изводи, органите по приходите са приели, че първите два елемента на фактическия състав на по чл.19, ал.2 от ДОПК са налице, доколкото И. Т. П. е едноличен собственик на капитала на „10 АМ“ Е. [населено място] и именно в това си качество се е разпоредил за извършване на плащания / пари в брой от касата на дружеството/. Налице е и скрито разпределение на печалбата, тъй като от ревизираното лице не са представени годни доказателства за разходване на наличните парични средства в касата на дружеството, отразени в касовата книга и оборотна ведомост към 31.12.2015г. във връзка с дейността на дружеството. Посочено е, че отговорността предполага недобросъвестно поведение на съответното физическо лице, което пречатства събирането на данъци и задължителните осигурителни вноски.

Отговорността на И. Т. П. е определена до размера на невнесените и изискуеми задължения на „10 АМ“ Е., [населено място], който е по-малък от размера на намалението на финансовите активи на дружеството 88 326,74лв. (главница в размер на 59324,46лв. и лихви в размер на 29002,28лв.).

Изложената фактическа обстановка налага следните правни изводи:

В подадената до съда жалба се заявява оплакване за допуснати съществени процесуални нарушения, а именно, че в заповедта за възлагане на ревизия на И. П. не е конкретизирано за коя хипотеза на чл.19 ДОПК е образувано производството срещу него, както и не е описана конкретна хипотеза на чл.19 ДОПК и в ревизионния акт.

Съдът счита, че съдържанието на първоначалната ЗВР и на изменящата я, не е съответно на изискванията на чл.113, ал.1, т.5 от ДОПК, тъй като не е конкретизирано за каква отговорност става въпрос. Не е посочена коя от всичките хипотези на разпоредбата на чл.19 от ДОПК, ще е предмет на ревизията. Доколкото процесуалният ред за реализиране на отговорността на третите лица по чл. 16, 18 и 19 от ДОПК е уреден в чл.21 от ДОПК, като съгласно ал.1 от същия отговорността се установява с ревизионен акт, то производството по издаване на този акт следва да бъде проведено при спазване на императивните правила на ревизионното производство, включително относно съдържанието на заповедта за възлагане на ревизия. Опорочена е формата на заповедта за възлагане на ревизия, тъй като предметът ѝ е посочен общо. Съдът счита, че констатираното противоречие с нормата на закона е съществено процесуално нарушение, което е довело до ограничаване правото на защита на ревизираното лице. От изложеното следва правният извод, че ЗВР, с която е сложено началото на ревизионното



производство, съобразно императивното правило на чл.113, ал.1, т.5 от ДОПК е издадена в противоречие с процесуалния закон. В този смисъл е цитираната в жалбата съдебна практика- Решение № 10744 от 15.10.2015 г. на ВАС по адм. д. № 9849/2014г.

Съдебната проверка не констатира друг подобен порок на протеклото ревизионно производство. Постановената ЗВР и нейните последващи изменения са надлежно връчени на РЛ и с тях е определен срок на ревизията в съответствие с предписанието на чл.114 от ДОПК. РД е изготвен в рамките на срока по чл.117 от ДОПК. На РЛ е връчен препис от РД и поради тази причина валидно и срочно страната в ревизионно производство е могла да упражни процесуалното право по подаване на писмено възражение срещу него. Актът е издаден при съблюдаване на разпоредбата на чл.119, ал.2 от ДОПК. Според същата, ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията и ръководител на същата. Предвид изложените обстоятелства съдът счита това нормативно изискване за спазено. Издателите на оспорения ревизионен акт са разполагали с материална компетентност и такава по степен.

Атакуваният ревизионен акт, чиято неразделна част е ревизионния доклад /РД/, обективира както фактическите основания на органа по приходите във връзка с определените задължения за данъци на РЛ, така и правните основания за неговото издаване. Публичните вземания са конкретизирани в достатъчна степен на яснота по основание, размер и субект. Съдържанието на ревизионния акт кореспондира със зададените изисквания по чл.120 от ДОПК. Видно от материалите по ревизионната преписка, част от административните актове са подписани с квалифициран електронен подпис по чл.13, ал.3 от ЗЕДЕП. При извършване на проверка по чл.184, ал.2 от ГПК във вр. с пар.2 от ДР на ДОПК, съдът не установи други нарушения.

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 до размера на намалението на имуществото. В конкретния случай размерът на извършените плащания, според подадените справки-декларации /СД/ по ЗДДС, годишни данъчни декларации по чл. 92 от ЗКПО, декларации обр. 6 за данък върху доходите на физическите лица и задължителни осигурителни вноски е 88 326,74лв.

Установените спрямо И. Т. П. задължения възлизат на 88 326,74лв. (главница в размер на 59324,46лв. и лихви в размер на 29002,28лв.).

Приходната администрация е определила данъчна тежест на ревизираното лице до размера на непогасените задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски на „10 АМ“ Е., [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 съдължник /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 съдължник е неговият управител или член на управителен орган.

Жалбоподателят не оспорва, че през ревизирания период е бил едноличен собственик на капитала и управител на „10 АМ“ Е., [населено място] и е действал в качеството си на лице, което за ревизираните периоди осъществява управленски функции по отношение на „10 АМ“ Е., [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 ревизираното лице не оспорва, а това се установява и от приложените по ревизионната преписка документи, извлечения от банкови

сметки от [фирма], че е извършвал тегления на парични средства от банковите сметки на „10 AM“ Е., [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 ревизирания данъчен субект, и съзнателно бездействие по непогасяването им.

По делото е безспорно установено, че дружеството, чийто управител е бил през процесния период жалбоподателят, с подадените декларации обр. 6, справки декларации по ЗДДС и ГДД на ЗКПО е декларирало задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски. Съгласно чл.105 от ДОПК, задълженията по декларация, по която задълженото лице само изчислява основата и дължимия данък и /или задължителните осигурителни вноски, се внасят в сроковете, определени в съответния закон. Задълженията по декларации са годно изпълнително основание по смисъла на чл.209, т.2 от ДОПК.

От представените писмени доказателства /справки и декларации/ се установява, че задълженията на дружеството са установени, във връзка с подадени от управителя ГДД по чл.92 от ЗКПО, справки-декларации по ЗДДС и декларации образец 6, въз основа на които са установени задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски. ГДД по чл.92 от ЗКПО, справка-декларацията и декларациите образец 6 са изпълнително основание, съгласно чл.165 от ДОПК, във връзка с чл.85 и чл. 86 от ЗДДС и чл.92 от

ЗКПО, във връзка с чл. 40 от Закона за здравното осигуряване и чл.5, ал.4, т.2 във връзка с чл.6, ал.9 от Кодекса за социално осигуряване, във връзка с чл.50 от ЗДДФЛ.

В тази връзка съдът съобрази и установената съдебна практика на ВАС, според която отговорността на лицата по чл.19 от ДОПК може да се отнася и до задължения на дружеството, произтичащи от подадени от последното декларации по съответния материален закон /СД по ЗДДС, декларации обр.6 и др./. В този смисъл са решение №13623 от 13.12.2016г. по адм. Дело №9714/2015г.; решение №8279 от 28.06.2017г. по адм. дело № 2921/2017г.; решение №3857/26.03.2018г. по адм. дело №1263/2018г./.

Предвид качеството на управител и представляващ дружеството, съдът споделя становището на ревизиращите органи, че И. Т. П. е знаел за публичните задължения на „10 АМ“ Е., [населено място] за данъци и задължителни осигурителни вноски, подробно описани в РД и обжалвания РА. Именно той е лицето, подписвал ГДД по чл.92 от ЗКПО за съответните години, в които са декларираны задължения по ЗКПО, както и справки декларации по ЗДДС, декларации образец 6 на „10 АМ“ Е., [населено място].

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.

Съдът приема, че е налице първата предпоставка на чл.19, ал.2 ДОПК за реализиране на отговорността на жалбоподателя. Настоящият състав счита, че отразеното в подадените справки-декларации /СД/ по ЗДДС, годишни данъчни декларации по чл.92 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/, декларации обр.6 за данък върху доходите на физическите лица и задължителни осигурителни вноски, е относимо за ангажиране на отговорността му по чл.19 ДОПК.

Въз основа на установеното в хода на ревизионното производство, органите по приходите са заключили, че „10 АМ“ Е., [населено място] не разполага с имущество, с което да погаси публичните си задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски. Приели са за неоснователни възраженията на жалбоподателя за липса на връзка между извършените разпоредителни действия /изтегляне на парични средства от банковите сметки на задълженото юридическо лице по чл.14, т.1 и т.2 от ДОПК и

извършване на плащания към физически лица от касата на дружеството/, намаляването на имущественото състояние на „10 AM“ Е., [населено място] и последвалата невъзможност за погасяване на публичните задължения на дружеството.

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.

Видно от заключението на съдебно-счетоводната експертиза, пазарната стойност на извършените услуги от страна на жалбоподателя „10 AM“ Е., [населено място] по договори с [община], [община], [община], Фондация "Ч. къщи" и [фирма] са в значително по голям размер от полученото възнаграждение по тях.

В хода на административното производство не се установи, а това е в тежест на данъчната администрация, какъв е към 31.12.2015г. размерът на собственият капитал на „10 AM“ Е., [населено място], какви са активите на дружеството и надвишават ли те задълженията му, за да се направи извод извършено ли е скрито разпределение на печалбата. Следва да се отбележи, че по време на ревизията не са издирени конкретни данни, нито формирани изводи по отношение на момента, от който е настъпила невъзможност задълженията на „10 AM“ Е., [населено място] да бъдат събрани. Това обстоятелство съдът намира за съществено с оглед установяване на датата на възникване на евентуалните задължения за ревизираното лице към бюджета.

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. Същата следва да е обусловена и от наличието на умисъл - 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. 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.

Съдът намира, че в хода на настоящото производство не се доказва, че поведението на И. Т. П. е единствената причина за невъзможността да бъдат събрани публичните задължения на дружеството, чийто управител е същият. Органът по приходите не е посочил и точно от кой момент е настъпила

невъзможността, задълженията на юридическото лице да бъдат събрани. В ревизионното производство не са представени никакви доказателства, от които да може да се установи, че поведението на И. Т. П., е единствената причина за несъбираемостта на задълженията на юридическото лице. Обратно, самите органи по приходите са счели за неприложена алинея първа на чл.19 ДОПК. Съдът счита, че в случая, не е установено наличието на причинна връзка, между действията на ревизираното лице и несъбираемостта на установените публични вземания на представляваното от ревизирания дружество. Както бе посочено по-горе, от доказателствата по делото е установено, че „10 АМ“ Е., [населено място] не е притежавало необходимите парични средства и ДМА, за да покрие кумулираните задължения към фиска. От изисканата от дирекция „Събиране“ при ТД на НАП С. информация относно предприети действия за събиране на задължението на „10 АМ“ Е., [населено място] от самото дружество е установено, че за задълженията на дружеството има образувано изпълнително дело №22150047310/2015г., като са предприети действия по принудително събиране, изразяващи се в наложени обезпечителни мерки. Констатирано е, че „10 АМ“ Е., [населено място] няма недвижими имоти, които биха могли да бъдат възбранени. Дългът на дружеството е категоризиран като трудно събираем.

При тази фактическа обстановка, съдът намира, че дружество, което не е разполагало с достатъчни активи и парични средства, поначало не е можело да изпълнява задълженията си поради финансовото си състояние. Органите на приходната администрация не ангажираха 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 ЗДДС.

От друга страна, органите по приходите са формирали извод за умишлено поведение, насочено към намаляване на имуществото на дружеството и избягване носене на солидарна отговорност, въз основа на факта, че жалбоподателят е знаел за задълженията на дружеството и е теглил парични суми от банковата сметка и е плащал от касовата наличност на трети лице по сключени граждански договори. Съдът намира, че тези действия също не доказват еднозначно уникалността на каузалната връзка, за да се определи поведението на субекта на отговорността като единствена причина за несъбирането на данъчните задължения на дружеството.

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. В тази връзка, 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 „10 АМ“ Е., [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 със събиране на дължимите суми по подадени справки-декларации /СД/ по ЗДДС, годишни данъчни декларации по чл.92 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/, декларации обр.6 за данък върху доходите на физическите лица и задължителни осигурителни вноски, с които 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. Големият период от време между установяването на задължението на дружеството в началото на 2012г. и ангажирането на отговорността на управителя през 2018г., без данни за предприети опити за събиране на вземането, препятства извода за връзка на причинност между поведението на управителя и непогасяването му. В тази връзка следва да се отбележи, че институтът на отговорността по чл. 19 от ДОПК не е средство за преодоляване на бездействието на администрацията по събиране на публичните задължения.

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.2 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 това число и за задължението за лихви. / В този см. Решение № 12465 от

17.10.2017 г. по адм. д. № 14077/2016 г. и Решение № 13049 от 31.10.2017 г. по адм. д. № 1066/2017 на ВАС/.

При липсата на всички изискуеми кумулативни предпоставки по чл.19 ДОПК, издаденият РА се явява незаконосъобразен и подлежи на отмяна.

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 И. Т. П. разноски в общ размер на 810 лева, от които 800 лева - възнаграждение за експертиза и 10 лева – държавна такса. Адвокатски хонорар не се претендира.

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

### РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на И. Т. П., [ЕГН], [населено място],[жк], 004, вх. Б, ет. 3, ап. 26, ревизионен акт № Р-22221918002417-091-001/05.12.2018г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., потвърден с Решение №321 от 22.02.2019г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, /"ОДОП"/ [населено място] при ЦУ на НАП, с който на И. Т. П. е вменена отговорност по чл.19, ал.2 от ДОПК в качеството му на управител на „10 АМ“ Е. [населено място] за задължения на дружеството в общ размер 88 326,74лв., както следва: 1.Отговорност за задължения на дружеството за данък върху доходите от трудови правоотношения и приравнени към тях в размер на 6 782.33 лв. и лихви за забава 2 966.88 лв. за данъчни периоди от 01.12.2012г. до 30.11.2013г., от 01.01.2014г. до 30.06.2014г. и от 01.10.2014г. до 31.08.2015г.; 2. Отговорност за ДОО-за осигурители в размер на 13 887.53 лв. и лихви за забава в размер на 6 188.51лв. за данъчни периоди от 01.12.2012г. до 31.05.2014г. и от 01.09.2014г. до 31.07.2015г.; 3.Отговорност за вноски за здравно осигуряване /30/ - за осигурители в размер на 7 455.97лв. и лихви за забава в размер на 3 379,78лв. за периодите от 01.12.2012г. до 30.09.2015г.; 4. Отговорност за вноски за универсален професионален фонд - за осигурители в размер на 3 907.74лв. и лихви за забава в размер на 1 741.96лв. за периодите от 01.12.2012г. до 31.05.2014г. и от 01.09.2014г. до 31.07.2015г.; 5. Отговорност по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 24 988.03лв. и лихви за забава в размер на 13 443.71лв. за периодите от 01.12.2012г. до 31.07.2013г., от 01.09.2013г. до 31.10.2013г., от 01.12.2013г. до 30.04.2014г. от 01.12.2014г. до 31.12.2014г. и от 01.10.2015г. до 31 10.2015г. и 6. Отговорност за Корпоративен данък в размер на 2 312.86лв. и лихви 1 271.44 лв. за периода от 01.01.2012г. до 31.12.2013г.,като незаконосъобразен.

ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - С. при ЦУ на НАП да заплати на И. Т. П., [ЕГН], [населено място],[жк], 004, вх. Б, ет. 3, ап.



26 сумата от 810 лева, / осемстотин и десет лева /, представляваща направени по делото разноси .

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

СЪДИЯ: