

РЕШЕНИЕ

№ 1442

гр. София, 05.03.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 36 състав,
в публично заседание на 09.11.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наташа Николова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова, като разгледа дело номер **9458** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е образувано по жалба на А. Б. Т., ЕГН [ЕГН], с адрес за кореспонденция: @@2@[жк][жилищен адрес] срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22002218003680-091-001 от 28.01.2019 г., издаден от В. А. В. – орган, възложил ревизията, и П. Т. П. – ръководител на ревизията, в частите потвърден с Решение № 748/30.04.2019год. на Директора на Дирекция ОДОП – С. при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят излага в жалбата, че РА в частта с която е потвърден с цитираното решение е незаконосъобразен, немотивиран, издаден при неправилно приложение на материалния закон, в противоречие с трайната практика на ВАС, събраните в производството доказателства и конкретната фактическа обстановка. Излагат се доводи, че не са налице и предпоставките за ангажиране на отговорността по чл.19 от ДОПК, тъй като жалбоподателят не укривал факти и обстоятелства, свързани с данъчното облагане. Сочи се, че не е доказана причинно-следствена връзка между поведението на управителя и несъбраните публични вземания на дружеството. Искане се РА в оспорената част да бъде отменен. Претендират се и направените в производството по делото разноски. В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. Б., която поддържа жалбата и моли тя да бъде уважена. Претендира сторените по делото разноски, за които представя списък на разноските. Представя писмени бележки по делото.

Ответникът – Директорът на Дирекция „ОДОП“, представляван от

юрисконсулт А., оспорва жалбата и моли същата да бъде отхвърлена, като неоснователна и недоказана. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, след съвкупна преценка на събраните по делото доказателства и доводите на страните, намира от фактическа и правна страна следното:

Със Заповед №Р-22002218003680-020-001/26.06.2018 г., връчена на задълженото лице на 17.07.2018 г., изменена със ЗИЗВР №Р-22002218003680-020-002/11.10.2018 г. и ЗИЗВР №Р-22002218003680-020-003/12.11.2018 г., е възложено извършването на ревизия на А. Б. Т., ЕГН [ЕГН] за ангажиране на отговорност по чл. 19 от ДОПК за задължения на „БОАРИЗ“ ЕООД за корпоративен данък за периодите от 16.06.2011 г. до 31.12.2012 г.; за данък върху добавената стойност /ДДС/ за периодите от 01.01.2012 г. до 29.02.2012 г., от 01.05.2012 г. до 30.06.2012 г., от 01.10.2012 г. до 31.08.2016 г. и от 01.10.2016 г. до 31.05.2017 г.; за данък върху доходите на физическите лица от трудови и приравнени на тях правоотношения за периодите от 01.12.2011 г. до 31.12.2011 г., от 01.12.2012 г. до 30.09.2013 г., от 01.11.2013 г. до 31.12.2014 г. и от 01.02.2015 г. до 31.05.2017 г.; за вноски за ДОО за периодите от 01.04.2012 г. до 31.12.2012 г., от 01.11.2013 г. до 31.12.2014 г. и от 01.02.2015 г. до 31.05.2017 г.; за вноски за здравно осигуряване за периодите от 01.12.2012 г. до 31.12.2012 г., от 01.12.2013 г. до 31.12.2014 г. и от 01.02.2015 г. до 31.05.2017 г.; за вноски за УПФ за периодите от 01.12.2012 г. до 31.12.2012 г., от 01.11.2013 г. до 31.12.2014 г. и от 01.02.2015 г. до 31.05.2017 г.

Извършената ревизия е повторна, по реда на чл. 155, ал. 4 от ДОПК и е във връзка с Решение № 865/18.06.2018 г. на Директора на Дирекция ОДОП С., с което са отменени установените с предходния РА №Р-22221917004753-091-001/28.03.2018 г. задължения за посочения данъчен период и са дадени задължителни указания за извършване на настоящата ревизия.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002218003680-092-001/02.01.2019 г., връчен по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на 07.01.2019 г. На основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК срещу констатациите в ревизионния доклад е подадено писмено възражение с вх. №917-19#9/14.01.2019 г., което е преценено като процесуално допустимо, а разгледано по същество за неоснователно по мотиви в РА.

Ревизията приключва с РА №Р-22002218003680-091-001 от 28.01.2019 г., издаден от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и П. Т. П., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 04.02.2019 г.

Ревизията е повторна, като в РА е посочено, че същата е възложена в изпълнение на указанията, дадени с Решение № 865/18.06.2018 г. на Директора на Дирекция ОДОП С.. С последното решение е отменен РА №Р-22221917004753-091-001/ 28.03.2018 г. и преписката е върната за извършване на повторна ревизия в частта на ангажираната отговорност по чл. 19, ал. 1 от ДОПК за дължим: ДДС за периодите м. 01.2012 г., м.

02.2012 г., м. 05.2012 г., м. 06.2012 г., м. 10.2012 г. от м. 11.2012 г. до м. 08.2016 г., от м. 10.2016 г. до м. 05.2017 г.; за данък върху доходите на физическите лица от трудови и приравнени на тях правоотношения за периодите от м. 12.2012 г. до м. 09.2013 г., от м. 11.2013 г. до м. 02.2014 г., от м. 02.2015 г. до м. 05.2017 г., за вноски за ДОО за периодите м. 04.2012 г., м. 12.2012 г., от м. 11.2013 г. до м. 12.2014 г., от м. 02.2015 г. до м. 05.2017 г.; за вноски за здравно осигуряване за периодите м. 12.2012 г., от м. 12.2013 г. до м. 12.2014 г., от м. 02.2015 г. до м. 05.2017 г.; за вноски за УПФ за периодите м. 12.2012 г., от м. 11.2013 г. до м. 12.2014 г. от м. 02.2015 г. до м. 05.2017 г. и за корпоративен данък за 2011 г., 2012 г. и 2013 г.

С РА на жалбоподателя е вменена отговорност на основание чл. 19, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК, в качеството му на управител, за неплатени задължения на „БОАРИЗ“ ЕООД за данъци и осигурителни вноски в общ размер на 57 697,15 лв. /в това число главница в размер на 38 066,73 лв. и лихви в размер на 19 630,42 лв./.

С оглед установяване на факти и обстоятелства от значение за ангажиране на отговорност на основание чл. 19 от ДОПК на жалбоподателя за задължения на „БОАРИЗ“ ЕООД, са предприети множество процесуални действия:

На основание чл. 37, ал. 5, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ с изх. №Р-22002218003680-040-01/18.07.2018 г. Указано му е, че следва да даде обяснения и представи доказателства за това по какъв начин е упражнявал контрол като управител на „БОАРИЗ“ ООД, подписвал ли е фактури, приемо-предавателни протоколи, упълномощавал ли е други лица, които да извършват търговска дейност, оперирал ли е с банковите сметки на дружеството, подписвал ли е годишни финансови отчети и данъчни декларации, действията предприети за погасяване на задълженията на „БОАРИЗ“ ООД и др. Конкретно за осъществяването на контрол върху извършваната от дружеството търговска дейност, включително във връзка с осчетоводяване на получените фактури за доставки на стоки. Постъпило е обяснение вх. №871-19/11.08.2017 г. и документи, конкретно описани в РД. Посочено е, че е организиран и ръководил цялостната дейност на дружеството, в това число кореспонденция, финансова отчетност, като е следил за правилното и водене, извършвал е разплащане по фактури от доставчици, издавал е фактури за продажби. Той лично е предавал документите на обслужващия счетоводител за отразяване в отчетните регистри на „БОАРИЗ“ ООД, подписвал е ГДД по чл. 92 от ЗКПО и ГФО и е запознат с тяхното съдържание. Договорни отношения с обслужващото го счетоводно дружество – „К2 КОНСУЛТ“ ЕООД е имал до 31.03.2014 г., след което счетоводното обслужване е осъществявано до 30.04.2017 г. от П. А. Заявил е, че годишните данъчни декларации по ЗКПО и справки-декларации по ЗДДС са подавани от К. П. и П. А. Също, че като управител е съблюдал закона по отношение на отчетността, а относно погасяване на публичните задължения – съобразно възможностите на дружеството, което от 2013 г. е изпаднало във финансови затруднения, които продължават и до момента.

Установено е, че А. Т. е бил управител и съдружник в „БОАРИЗ“ ООД от 16.06.2011 г. до момента на проверката и след това. През ревизираните периоди дейността на

юридическото лице е дейност на ресторанти и заведения за бързо обслужване и е упражнявана в нает обект – механа „Камините“, находяща се в [населено място], бул. Ц. Б. III“ №205.

Иницирана е била насрещна проверка на „БОАРИЗ“ ООД. Резултатите са отразени в Протокол за извършена насрещна проверка №П-22220518134216-040-001/24.10.2018 г. С Протокол №1251869/08.11.2018 г. са били приобщени събраните доказателства в хода на извършена ревизия на дружеството. Ревизията е за установяване на задължения за задължителни осигурителни вноски за ДОО, ЗО и УПФ и данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения за периодите от 01.10.2011 г. до 31.12.2014 г.; ДДС за периодите от 05.08.2011 г. до 31.12.2014 г. и за корпоративен данък за периодите от 16.06.2011 г. до 31.12.2013 г. За резултата от ревизията е издаден РА №Р-22220515002044-091-001/06.01.2016 г. Същият не е оспорен от дружеството и е влязъл в сила. Приобщени са и всички документи, сред които извлечения от банкови сметки и др. събрани в хода на предходното ревизионно производство приключило с РА № Р-22221917004753-091-001/ 28.03.2018г.

В хода на ревизията на „БОАРИЗ“ ООД органите по приходите са направили съпоставка на данните между подадените от дружеството дневници за покупки за ревизираните периоди и данните, подадени в дневниците за продажби от негови доставчици. Констатирано е, че „БОАРИЗ“ ООД не е отразило в счетоводството и в дневниците си за покупки множество фактури – 501 бр., издадени от 61 контрагента, сред които „СИТЕКС“ ООД с ЕИК[ЕИК], „КОМЕТА III“ ООД с ЕИК[ЕИК]; „КОКА КОЛА ХЕЛЕНИК БОТЪЛИНГ КЪМПАНИ БЪЛГАРИЯ“ АД с ЕИК[ЕИК]; „ТОП ДРИНКС“ ООД с ЕИК[ЕИК], „ЕКСПРЕС ФУУД ТРЕЙД“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. Иницирани са насрещни проверки на доставчиците, резултатите от които са обективирани в протоколи. Установено е, че дружествата са издали на „БОАРИЗ“ ООД фактури, които са включили в дневниците им за продажби за съответните периоди и са начислили ДДС. Фактурите са представени от доставчиците, при което е констатирано, че са подписани от получател – управителя или лица, наети по трудов договор. В съответствие с това е прието за установено получаването на фактурираните стоки. Предвид, че се касае за покупки на големи стойности и в значителни количества, е прието, че стоките по неосчетоводените от „БОАРИЗ“ ООД фактури, не са ползвани за лична употреба от съдружниците, а са били предназначени за търговската дейност на дружеството и са реализирани, без да е отчетен приход от продажбата и без да е начислен данък върху добавената стойност. Както и, че в счетоводството на дружеството не са заприходени излишъци от стоки.

Предприети са действия за извършване на ревизия по реда на чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК. В тази връзка данъчната основа за облагане по ЗДДС и по ЗКПО е определена по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК. При определянето на данъчната основа за начисляване на ДДС и КД е взето предвид процента на надценка по години и покупната цена на продадени стоки, които не са отчетени. Съответно ДДС е начислен върху данъчната основа на покупката, увеличена с надценката за периодите по ЗДДС.

В частта на облагането по ЗДДС, на „БОАРИЗ“ ООД са установени и задължения за корпоративен данък по ЗКПО за 2011 г., 2012 г. и 2013 г. Данъкът е изчислен върху

сбора от данъчните основи по фактурите, издадени от описаните доставчици и неосчетоводени от дружеството за ревизираните данъчни периоди.

В издадения на „БОАРИЗ“ ООД ревизионен акт, на дружеството са установени задължения в общ размер на 65 259,16 лв. /главница и лихва/. РА е връчен по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК, не е обжалван по административен ред и е влязъл в сила.

При ревизията е установено още, че от дружеството не са декларирани с декларация обр. 6 и не са внесени задължения за данък върху доходите на физически лица и задължителни осигурителни вноски за данъчни периоди м. 12.2013 г., м. 01, м. 02 и м. 03.2014 г.

Във връзка с установените допълнителни задължения за ДДС, корпоративен данък по ЗКПО, ДДФЛ и ЗОВ по РА №Р-22220515002044-091-001 от 06.01.2016 г., органите по приходите са направили извод за прилагане на разпоредбите на чл. 19 от ДОПК, за вменяване на отговорност на А. Т., в хипотезата на ал. 1 от чл. 19 ДОПК.

Въз основа на резултатите от извършената ревизия на юридическото лице в хода на проверката ревизиращите са приели, че като управител А. Т. е укрил факти и обстоятелства, които по закон е бил длъжен да обяви пред НАП. Установено е, че управляваното от него дружество не е отчетло приходи и не е декларирало всички извършени продажби. Вследствие на това в подадените справки-декларации по ЗДДС и в годишните данъчни декларации по ЗКПО за 2011 г. и 2012 г. са декларирани неверни данни, което не се дължало на допусната грешка, а е прието, че е умишлено. Подаването на декларации, съдържащи неверни данни, елементът от фактическия състав на чл. 19, ал. 1 от ДОПК, свързан с необявяването на факти и обстоятелства, е винаги налице. Изхождайки от текста на разпоредбата на чл. 141, ал. 2 от Търговския закон /ТЗ/, че управителят на търговското дружество представлява същото, организира и ръководи дейността му, ревизиращите са приели, че А. Т. - управител и съдружник, е било известно за търговските взаимоотношения на дружеството, сключените договори и наличието на получени, но непредадени за осчетоводяване фактури. Посочено е, че част от неосчетоводените фактури са получени лично от жалбоподателя, а спрямо получените от негови служители същият е следвало да упражни контрол в качеството му на управител. Направен е извод, че задълженото лице съзнателно е целяло да намали размера на дължимия ДДС, посредством неотчитането на фактурите и невключването им в СД и дневниците за покупки по ЗДДС, следователно и в дневниците за продажби в данъчните периоди, през които стоките са реализирани. В частта на облагането по ЗКПО невключването на фактурите за покупки на стоки е довело до неотчитане на разходи при покупките, но и на приходи от последващите продажби на същите стоки. Същото е рефлектирало върху достоверността на данните в подадена ГДД по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО, с която е отчетен по-малък от реализирания размер на приходите и съответно по-малък размер на дължимия корпоративен данък. В обобщение РО е приел, че декларирането на неверни данни не е вследствие допуснати грешки, а е резултат на умишлено недобросъвестно укриване на факти и обстоятелства от значение за данъчното

облагане на ЮЛ.

Прието е, че е налице причинно-следствена връзка между това поведение на жалбоподателя и несъбираемостта на задълженията на управляваното от него дружество. Възприето е, че след като лицето е знаело, че в резултат на неосчетоводени фактури и неотчетени приходи от продажби на стоки от дружеството са подадени справки-декларации по ЗДДС и ГДД по ЗКПО с неверни данни и не са обявени данъчни задължения на предприятието, то има основание да се счита, че управителят е действал недобросъвестно.

За задълженията за ДДФЛ и задължителни осигурителни вноски е прието, че укритите факти и обстоятелства се изразяват в неначисляване на задължения за данъци и осигурителни вноски на лица назначени на трудов договор в дружеството, за които не са подадени и декларации обр. 6, в резултат на които не са събрани тези задължения.

По искане за представяне на информация от дирекция „Събиране“, отдел „Публични вземания“ е получен отговор, че „БОАРИЗ“ ООД има публични задължения, като обаче не са установени данни за притежавани активи и авоари по банковите сметки.

При така установените факти органите по приходите са приели за осъществен фактическият състав на чл. 19, ал. 1 от ДОПК.

На следващо място констатирано е и наличие на основания за установяване на отговорност по чл. 19 ал. 2 от ДОПК. При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че дружеството има декларирана покупко-продажба на МПС. От събраните в хода на ревизията доказателства с договор за покупко-продажба на МПС от 24.04.2014 г. А. Т., в качеството на управител на „БОАРИЗ“ ООД – продавач и в качеството на пълномощник на Т. Х. – купувач продава МПС – марка О., модел К. за сумата от 400,00 лв. Автомобилът е бил закупен от „БОАРИЗ“ ООД през 2012 г. за сумата от 2 300,00 лв. Датата на първата регистрация на автомобила е 09.12.2004 г. Според представената оборотна ведомост от „БОАРИЗ“ ООД, автомобилът е намерил счетоводно отражение в сметка 207 – Транспортни средства със сума в размер на 2 300,00 лв., а до датата на продажбата има натрупана амортизация в размер на 958,25 лв. Т. е. прието е, че при продажбата е реализирана загуба в размер на 941,75 лв.

РО е посочил, че двете лица са свързани по смисъла на ДОПК, предвид факта, че Т. Х. е майка на А. Т..

Предвид това, органите по приходите са приели, че са налице всички елементи по чл. 19, ал. 2 от ДОПК за вменяване на отговорност за задължения на трети лица. Формиран е извода, че ревизираното лице е възпрепятствало събирането на данъци чрез продажбата на активи на дружеството.

На основание чл. 19, ал. 2 от ДОПК на жалбоподателя е вменена отговорност за непогасени осигурителни задължения, декларирани с декларации обр. 1 и обр. 6 - осигурителни вноски за УПФ за м. 05 и м. 06.2014 г. в общ размер на 941,75 лв.,

възникнали в периода, в който той е управител на дружеството.

С РА, на основание чл. 19, ал. 1 от ДОПК, е ангажирана отговорността на жалбоподателя, в качеството му на управител на „БОАРИЗ“ ЕООД както следва: за данък върху добавената стойност общо в размер на 32 379,03 лв. за периодите м. 02.2012 г., м. 05.2012 г., м. 06.2012 г., м. 10.2012 г. от м. 11.2012 г. до м. 03.2014 г., от м. 05.2014 г. до м. 12.2014 г. и лихви в размер на 17 078,98 лв.; за данък върху доходите на физическите лица от трудови и приравнени на тях правоотношения общо в размер на 829,94 лв. за периодите м. 12.2013 г., от м. 01.2014 г. до м. 03.2014 г. и лихви 411,96 лв.; за вноски за ДОО за периодите м. 12.2013 г. от м. 01.2014 г. до м. 03.2014 г. общо в размер на 1 570,45 лв. и лихви 778,12 лв.; за вноски за здравно осигуряване за периодите м. 12.2013 г., от м. 01.2014 г. до м. 03.2014 г. общо в размер на 673,69 лв. и лихви 333,87 лв.; за вноски за УПФ за периодите м. 12.2013 г., от м. 01.2014 г. до м. 03.2014 г. общо в размер на 378,27 лв. и лихви 188,14 лв., за корпоративен данък за 2011 г. и 2012 г. общо в размер на 1 293,60 лв. и лихви 839,60 лв. На основание чл. 19, ал. 2 от ДОПК е ангажирана отговорност в общ размер на 941,75 лв. за задължителни осигурителни вноски за УПФ за м. 05.2014 г. и м. 06.2014 г. Или общият размер на отговорността за главници 38 066,73 лв. и за лихви в размер на 19 630,42 лв.

РА е обжалван по административен ред, като с Решение № 748/30.04.2019год. на Директора на Дирекция ОДОП – С. при ЦУ на НАП е отменен Ревизионен акт №Р-22002218003680-091-001/28.01.2018 г., издаден от В. А. В. – орган, възложил ревизията, и П. П.– ръководител на ревизията, в частта с която отговорността на жалбоподателя е ангажирана по чл. 19, ал. 2 от ДОПК, за задължения на „БОАРИЗ“ ООД за задължителни осигурителни вноски за УПФ за м. 05.2014 г. и м. 06.2014 г. и потвърден РА, в частта на ангажирана отговорност по чл. 19, ал. 1 от ДОПК за задължения на „БОАРИЗ“ ООД за: данък върху добавената стойност за периодите м. 02.2012 г., м. 05.2012 г., м. 06.2012 г., м. 10.2012 г. от м. 11.2012 г. до м. 03.2014 г., от м. 05.2014 г. до м. 12.2014 г.; данък върху доходите на физическите лица от трудови и приравнени на тях правоотношения за периодите м. 12.2013 г., от м. 01.2014 г. до м. 03.2014 г.; за вноски за ДОО за периодите м. 12.2013 г. от м. 01.2014 г. до м. 03.2014 г.; за вноски за здравно осигуряване за периодите м. 12.2013 г., от м.

01.2014 г. до м. 03.2014 г.; за вноски за УПФ за периодите м. 12.2013 г., от м. 01.2014 г. до м. 03.2014 г. и корпоративен данък за 2011 г. и 2012 г. РА е обжалван пред съда в частите потвърден с Решение № 748/30.04.2019 год. на Директора на Дирекция ОДОП – С. при ЦУ на НАП.

В производството по делото е допусната ССЕ и прието заключението на вещото лице, неоспорено от страните, като вещото лице Г. З. след извършена проверка е представило анализ на средствата и източниците на средства на „Боариз“ ООД за периода 2011г. – 2014г., като са описани и договорите за предоставени на дружеството заеми в началото на неговата дейност. Посочени са данни от оборотната ведомост за периода 2011г., 2012г., 2013г., данни от ГФО за периода 01.01.2014г. – 31.12.2014г. В констативно-съобразителната част подробно е описан анализът на вещото лице на база представените счетоводни регистри - оборотни ведомости, главни книги, амортизационни планове, инвентарна книга, хронологии на сметки 501 Каса и 503 Разплащателна сметка /за 2014 г. - до 31.03.2014 г./, годишни финансови отчети. Вещото лице е посочило, че за периода от м.07.2011 г. до 31.12.2016 г. не се констатират в оборотните ведомости нелогични салда и обороти по счетоводните сметки, съобразно счетоводните правила и характеристиката им. Има задължително равнение между актива и пасива.

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 № 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) № 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 електронно 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 жалбоподателя е ангажирана по чл. 19, ал. 1 ДОПК, с който 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 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. 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 № 3447 от 11.03.2019 г. на ВАС по адм. д. № 14466/2018).

В случая е установено, че е налице първата предпоставка. През ревизирания период А. Т. е управител на дружеството „Боариз“ ООД.

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 и т. 2 ДОПК. За дружеството през този период са установени с влязъл в сила РА данъчни задължения, невнесени до момента на издаване на РА на жалбоподателя. Следва да се

има предвид, че издаденият ревизионен акт на „Боариз“ООД 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./ В Решение № 6208/25.05.2021 г. на ВАС по адм. д. № 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./Решение № 2490/23.02.2021 г. на ВАС по адм. д. № 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, 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. Подаването на справки-декларации по ЗДДС и в ГДД по ЗКПО за 2011г. и 2012г. с деклариран невярни данни, за които е установено, че не са деклариран 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. 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, нито пък евентуалното укриване на факти не е доказано да е в пряка връзка с невъзможността за събирането на установените публични задължения.

По делото е установено, че дружеството е разполагало с налични парични средства, които е могло за бъдат използване за погасяване на неплатените задължения до 2013г. съгласно заключението на вещото лице по допуснатата и приета ССЕ, заключението по което съдът изцяло кредитира. Съгласно заключението след извършения анализ на вземанията и задълженията на „БОАРИЗ“ ООД през посочения период 2011 г.-2014 г.вкл. е установено, че до 2013 г. дружеството може да покрие задълженията си, като разчита и на част от начислените вземания от клиенти да постъпят следващата година. Вещото лице сочи, че следва да се има предвид, че текущо не се начисляват задължения по договорите за заем, тъй като това не е уговорено в клаузите за плащане, но не могат и да се отделят средства за заемни вноски.

От представените по делото доказателствата, не се установява 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. 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 управители.

В случая следва да се отбележи и обстоятелството, че освен ревизираното лице през процесните периоди, а и понастоящем, „БОАРИЗ“ ООД има още един съдружник вписан С. Т.. Вписаният в Търговския регистър начин на представяване е поотделно. В рамките на периодите, включени в обхвата на ревизията, двамата управители са били и съдружници. В хода на извършената ревизия на „БОАРИЗ“ ООД РО е приел за установено, че част от стоките по фактурите за покупки, които не са осчетоводени от дружеството и не са включени в дневниците за покупки, са получени лично от управителя А. Т., а друга част – от негови служители, но коя част от него и коя част конкретно получена от негови служители. 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 задълженията. 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.

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 жалбоподателя в качеството му 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. В тази връзка ВАС при произнасяне по аналогични спорове е посочил, че институтът на чл. 19 от ДОПК не е средство за преодоляване на бездействието на администрацията по събиране на публичните задължения.

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 2 410 (две хиляди четиристотин и десет лева) лв., от които 10 лв. - за държавна такса; 400 лв. – за вещи лица и 2 000 лв. – за адвокатско възнаграждение.

С тези мотиви, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на А. Б. Т., ЕГН [ЕГН], с адрес за кореспонденция: @@48@[жк][жилищен адрес] Ревизионен акт /РА/ №Р-22002218003680-091-001 от 28.01.2019 г., издаден от В. А. В. – орган, възложил ревизията, и П. Т. П. – ръководител на ревизията, в частите потвърден с Решение № 748/30.04.2019год. на Директора на Дирекция ОДОП – С. при ЦУ на НАП, а именно в частта на ангажирана отговорност по чл. 19, ал. 1 от ДОПК за задължения „БОАРИЗ“ ООД, в размер на 37 127,98 лв. – главница и лихви в размер на 19 630,42 лв., в. ч. данък върху добавената стойност общо в размер на 32 379,03 лв. за периодите м. 02.2012 г., м. 05.2012 г., м. 06.2012 г., м. 10.2012 г. от м. 11.2012 г. до м. 03.2014 г., от м. 05.2014 г. до м. 12.2014 г. и лихви в размер на 17 078,98 лв.; за данък върху доходите на физическите лица от трудови и приравнени на тях правоотношения общо в размер на 829,94 лв. за периодите м. 12.2013 г., от м. 01.2014 г. до м. 03.2014 г. и лихви 411,96 лв.; за вноски за ДОО за периодите м.

12.2013 г. от м. 01.2014 г. до м. 03.2014 г. общо в размер на 1 570,45 лв. и лихви 778,12 лв.; за вноски за здравно осигуряване за периодите м. 12.2013 г., от м. 01.2014 г. до м. 03.2014 г. общо в размер на 673,69 лв. и лихви 333,87 лв.; за вноски за УПФ за периодите м. 12.2013 г., от м. 01.2014 г. до м. 03.2014 г. общо в размер на 378,27 лв. и лихви 188,14 лв., за корпоративен данък за 2011 г. и 2012 г. общо в размер на 1 293,60 лв. и лихви 839,60 лв.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика”- С. при ЦУ на НАП да заплати на А. Б. Т., ЕГН [ЕГН] разноси по делото в размер на 2 410 (две хиляди четиристотин и десет лева) лв.

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

СЪДИЯ: