

РЕШЕНИЕ

№ 21719

гр. София, 30.10.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 74 състав,
в публично заседание на 14.10.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Младен Семов

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **3465** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 вр. чл.19 ал.2 от Данъчно-осигурителният процесуален кодекс/ДОПК/.

Образувано е по жалба на И. С. П., ЕГН [ЕГН], адрес: [населено място], [улица], ет.1 чрез адв.В.,посочен съдебен адрес:гр.С., ул. Ц. К.“ № 10 срещу РА № Р-22221023001445-091-001/18.11.2023г. издаден от М. Х. – началник сектор ревизии при ТД на НАП – С., в качеството на орган,възложил ревизията и В. С. – главен инспектор по приходите – главен инспектор по приходите в ТД на НАП - С., в качеството на ръководител на ревизията, с който по отношение на жалбоподателя и в качеството му на управител на „РАХ КОНСУЛТ“ ЕООД по основание чл.19 ал.1 и ал.2 от ДОПК е ангажирана отговорност за публични задължения за ДДС в размер на 144 420лв и корпоративен данък – в размер на 1 442,18лв. и са начислени лихви в размер на 73 961,91лв.

Твърди се незаконосъобразност на оспореният РА поради неизпълнен фактически състав на чл.19 ЗОПК, тъй като макар да е бил вписан като едноличен собственик на капитала и управител на дружеството в периода от 23.11.2018г – 21.09.2020г., то той не е укрил факти и обстоятелства,които е бил длъжен по закон да обяви и/или не е извършил недобросъвестни плащания в натура или в пари от имуществото на задълженото ЮЛ.

Успоредно с това:

Оспорва се констатация,че не е оказвал съдействие в хода на ревизията,тъй като както е установено още през м.септември 2021г. той е предал всички отнасящи се

до дружеството документи на новият собственик и към момента на ревизията не е разполагал с тях за да ги представи,което всъщност обективно не е било необходимо понеже целият период – 2018г и 2019г. е бил предмет на две проверки от страна на НАП по които са представени всички изискани документи в т.ч. и тези касаещи действителността на сделката по която е издадена фактура [ЕГН]/30.11.2018. Тези проверки са приключили с констатацията,че не е налице нарушение на данъчното законодателство, а доказателства за действителността на сделката по посочената фактура са били известни служебно на органите по приходи. Фактът,че в настоящото производство тези документи са отново изискани и не са представени от новия управител не може да обоснове заключение за недобросъвестност.

На следващо място - издаденият спрямо дружеството ДРА от 21.05.2021г. е влезнал в сила, защото новият собственик и управител не го е обжалвал. Предходният управител не разполага с възможност за ефективна защита срещу констатациите обективирани в посоченият ДРА. Успоредно с това и в самият ДРА от 2021г. липсва констатация в кой момент е настъпила невъзможност за събиране установените с него публични задължения.

Като продължение се твърди, че извършеното плащане по фактура № 124 от 30.11.2021г. не представлява изтичане на финансов ресурс, а претендираното данъчно задължение е възникнало именно вследствие на плащането по тази фактура. О. това чл.19 ал.2 ДОПК предвижда отговорност само при скрито разпределение на печалба или дивидент а в конкретният казус няма данни жалбоподателят да е получил каквито и да било средства от „Рах Консулт“ ЕООД чрез търговската сделка по която е издадена фактурата.

На следващо място твърди,че няма никакви данни органът по приходите да е предприел действия по обезпечаване задължението в условията на чл.121 ДОПК. Констатацията,че едно ЮЛ няма имущество и значителни парични средства в банковите сметки не означава автоматично, че провеждането на изпълнително производство е безсмислено и предварително обречено на неуспех. Това схващане противоречи на ДОПК,доколкото не отчита всички възможни изпълнителни способности,като например – запор върху вземания от трети лица. В случая не е доказано безспорно,че поведението на И. П. е единствена причина да не могат да бъдат събрани задължения за данъци на дружеството.

Отговорността по чл.19 ДОПК е субсидиарна, като липсват данни в рамките на изпълнителното производство срещу „Рах Консулт“ ЕООД да са предприети всички действия за събиране задълженията на дружеството,преди да се потърси отговорността на неговият бивш управител. Напротив – самият приходен орган заявява категорично, че срещу дружеството няма образувано производство по принудително изпълнение.

Освен всичко друго твърди, че липсват данни по преписката позволяващи да се установи,че разпоредителните действия на жалбоподателя са извършени след възлагане на ревизия или проверка,т.е. да са с цел осуетяване плащането на данъчни задължения.

На последно място,като неправилно определен се оспорва и размерът на задължението. Задълженията за лихви,които към датата на издаване процесният РА възлизат на 73 376,91лв и на 1 666,36лв по ДОПК са въвн от обхват на солидарната отговорност по чл.19 ДОПК. В нормата е предвидена отговорност до размера на несъбраните задължения, но не и на лихвите върху тях. Лихвите са друга категория

публични държавни вземания.

Ответната страна – директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП, изразява становище за неоснователност на жалбата с аргументи, аналогични с тези инкорпорирани в постановеният от него акт по повод обжалване на РА по административен ред и ще бъдат възпроизведени в относимата им част, по-долу в настоящото решение.

По съществуващото на спора, с оглед предмета на служебна проверка, твърденията на страните, данните по преписката и събраните доказателства, съдът съобрази:

Ревизионното производство е образувано със ЗВР № 22221023001445-020-001 от 16.03.2023 г. с предмет – извършване ревизия на И. С. П. за ангажиране отговорността по чл.19 ДОПК за задължения на „Рах Консулт“ ЕООД за ДДС за периода м.11.2018 г. и корпоративен данък за периодите 01.01.2019 г.-31.12.2020 г. Срока за приключване на ревизията е продължен със ЗИЗВР от 27.06.2023 г. и от 27.07.2023 г. до 28.08.2023 г.

Въз основа събраните данни е изготвен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221023001445-092-001/11.09.2023 г., връчен на 13.09.2023 г., срещу който не е подадено възражение. Като следствие е постановен и процесно оспорвания РА № Р-22221023001445-091 -001 /18.10.2023 г., от М. С. Х. - орган, възложил ревизията, и В. И. С., на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, с който е установена отговорността на жалбоподателя за задължения на „РАХ КОНСУЛТ“ ЕООД - ДДС в размер на 144 420,00 лв. и КД в размер на 1 142,18 лв., а на основание и по реда на чл. 175 от ДОПК, във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ/, са начислени лихви в размер съответно на 73 376,91 лв. и 1 666,35 лв.

В хода на ревизионното производство на И. П. са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/, в отговор на които са депозиран писмени обяснения.

Изпратени са и ИПДПОТЛ до Столична община, Столична дирекция на вътрешните работи, „ПОСОКИ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], Р. С. П., „ВРИЗЕЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], БРИНДИ Ш. ЕООД, ЕИК[ЕИК], И. АД, „ИНТЕРНЕТЪНЪЛ АСЕТ БАНК“ АД, „ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА“ АД, „ЮРОБАНК БЪЛГАРИЯ“ АД, „ОБЕДИНЕНА БЪЛГАРСКА БАНКА“ АД и „БАНКА ДСК“ АД.

С протоколи е присъединен доказателствения материал, събран при извършена Проверка за установяване на факти и обстоятелства /ПУФО/. приключила с Протокол №П-22221019034864-073-001/31.10.2019 г. и ревизионно производство на „РАХ КОНСУЛТ“ ЕООД, завършило с РА № Р-22221020005492-091-001/21.05.2021 г.

Въз основа на данни от ИС на НАП са установени притежаваните от И. П. недвижими имоти и моторни превозни средства /стр. 7 от РД/.

На база събраните доказателства, в т.ч. и данните от информационната система ИС/ на НАП и от публични регистри е установено, че И. П. е бил едноличен собственик на капитала и управител на „РАХ КОНСУЛТ“ ЕООД от 23.11.2018 г. - до 30.09.2021 г. - датата на вписване в ТР на продажбата на дружествените МУ дялове на П. В. М..

Спрямо дружеството „РАХ КОНСУЛТ“ ЕООД е извършена ревизия за определяне на резултата по ЗДДС за данъчен период м. 11.2018 г., приключила с РА №Р-22221020005492-091-001 от 21.05.2021 г. РА е обжалван, като с Решение

№1432/14.09.2021 г. на директора на дирекция ОДОП С. е изменен и в резултат е определен ДДС за внасяне в размер на 145 519,83 лв. и лихви в размер на 35 665,67 лв. Обявената от дружеството дейност пред НАП е търговия на едро с обработващи машини и части за тях, с код по Н. 46.62. Няма регистриран ЕКАФП, не притежава недвижими имоти и не декларира търговски обекти за дейността, няма сключени договори за наем и назначени по трудови или друг вид правоотношения. Дейността се осъществява от управителя.

Ревизиращият екип е описал и анализирал подробно събраните доказателства и доказателствени средства /стр. 9 - 26 от РД/, в резултат на което е прието, че следва да се ангажира отговорността на И. П. за задълженията на „РАХ КОНСУЛТ“ ЕООД, в хипотезата на чл. 19, ал. 1 от ДОПК.

Установено е, че той е бил управител на дружеството през периода 23.11.2018 - 30.09.2021 г. В това се качество е допуснал да не бъдат внесени задълженията за данъци за ревизирувания период. Организиран и ръководил е дейността на дружеството лично. Проявил у недобросъвестно поведение по отношение на неговото финансово състояние, като е допуснал възникването на данъчни задължения и умишлено е избягнал събирането им, чрез продажба на дружествените дялове на нов собственик, пенсионер, с нисък социален статус, неплатежоспособен, собственик на множество търговски дружества, който не се открива на декларирувания адрес, обявен за адрес за кореспонденция и на „РАХ КОНСУЛТ“ ЕООД.

По ЗКПО - за 2019 г. първоначално е подадена ГДД по чл. 92 с вх. №2210И0699757/24.01.2020 г. с ел. подпис на Isaac Solomon Passy, с деклариран счетоводен и данъчен финансов резултат - печалба в размер на 101 044,56 лв. и следващ се данък - 10 104,46 лв. Декларацията е приета, но впоследствие е анулирана. Подавани са няколко коригиращи декларации, като с последната, вх. №2210И0813167/30.09.2020 г., са декларирани приходи от дейността - 3 011 000,87 лв. и разходи - 2 996 563,25 лв., счетоводен финансов резултат - печалба 14 437,62 лв. и КД в размер на 1 443,76 лв. който не е внесен. Установено е, че посочените в тази декларация данни не съответстват на осчетоводените такива за периода и декларираните в годишния финансов отчет /ГФО/. С подаването на ГДД на 30.09.2020 г. „РАХ КОНСУЛТ“ ЕООД е декларирано данъчна печалба в размер на 14 437,62 лв. вместо следваща се печалба в размер на 101 044,56 лв.. като по този начин е определен по-нисък размер на дължимия КД, който не отговаря на действителните финансови показатели на дружеството, с ка 452 „Разчети за данък върху печалбата" и ГФО. Не е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО от управителя на дружеството за 2020 г.. който по този начин е укрил факти и обстоятелства по смисъла на чл. 19, ал. 1 от ДОПК:

Във връзка извършената ревизия на „РАХ КОНСУЛТ“ ЕООД по ЗДДС за периода м. 11.2018 г. не са представени изискваните документи и счетоводни справки. Документи не са представени и от съконтрахента - доставчик „ВРИЗЕЯ“ ЕООД. Задълженията, определени с РА в размер общо на 181 329,47 лв. не са внесени в приход на бюджета. Същевременно е заключено, че собственикът на капитала и управител е предприел действия, с цел същите да не бъдат платени, като е прехвърлил дружествените си дялове с договор за покупко-продажба от 21.09.2021 г. на П. В. М., който не притежава имущество и банкови сметки, представляващ и управител на още 80 дружества с големи задължения към НАП. Установените в хода на ревизията факти и обстоятелства са приети като свидетелство за умишлено укриване на данни.

На трето място е постановено, че е налице причинно-следствена връзка между декларирането на резултати по декларации и несъбираемостта на задълженията - И. П., в качеството на управител и едноличен собственик на капитала, е подавал годишните данъчни декларации по чл. 92 от ЗКПО и ГФО. В същото качество и с неговия електронен подпис са подавани и справките-декларации по ЗДДС, вкл. за м. 11.2018 г. за който е извършена ревизия и са определени задължения. Съгласно представените в рамките на ревизията обяснения, всички документи са подадени с неговия електронен подпис, предоставен на счетоводните къщи, обслужващи дружеството. За втората - „ПОСОКИ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД не е представил договор и доказателства за платени абонаментни такси. Не е проверявал достоверността на подадените с неговия електронен подпис ГФО и ГДЦ, като се е доверил на счетоводните къщи. Справките-декларации по ЗДДС също са изготвяни от обслужващите счетоводството дружества, в съответствие с предадените им документи. Това поведение е възприето от органите по приходите като поведение в разрез с необходимите грижи за администриране на процеса по обработка на счетоводните документи и достоверността на декларираните данни, като той не е управлявал дружеството с грижата на добър търговец по смисъла на Търговския закон /ТЗ/, което е довело до възникване на задължения към бюджета. Посочено е и, че не е оказал съдействие в хода на ревизията и не е представил документи за финансовото състояние на „РАХ КОНСУЛТ“ ЕООД.

На четвърто място е прието, че задълженията не могат да бъдат събрани. В тази връзка е извършено позоваване на справка от дирекция „Събиране“, вх.№1090-9/02.03.2023 г. изготвена на база е извършено пълно проучване за установяване наличното имущество, при което е установено, че „РАХ КОНСУЛТ“ ЕООД няма придобито или прехвърлено недвижимо имущество и пътни превозни средства, земеделски земи и техника, няма и дялове в други дружества. Има сметка в „ЮРОБАНК БЪЛГАРИЯ“ АД без авоари, на която е наложен запов.

Успоредно с това е прието, че са налице и предпоставките за ангажиране на отговорност на лицето по реда на чл. 19. ал. 2 от ДОПК, тъй като същият е бил управител на дружеството за периода, попадащ в обхвата на ревизията, отчуждил е имущество на дружеството/като задължено лице/ безвъзмездно или по цени значително по-ниски от пазарните, вследствие на което имуществото е намаляло и по тази причина не са платени данъци или задължителни осигурителни вноски.

Установено е, че на 30.11.2018 г. е наредил плащания в размер на 864 000.00 лв. в полза на „ВРИЗЕЯ“ ЕООД по проформа фактура №20181115/15.11.2018 г. Издадена е окончателна фактура №124/30.11.2018 г. с предмет аванс по договор, по която е приспаднал данъчен кредит в размер на 144 000.00 лв. С РА №Р-22221020005492-091 -001/21.05.2021 г. е отказано правото на приспадане, тъй като липсва доставка. Фактурирано е авансово плащане по доставка, която не се е състояла във времето, вкл. към 30.09.2021 г., когато е продал дружествените си дялове на новия собственик. От своя страна в дружеството „РАХ КОНСУЛТ“ ЕООД не е налична или представена информация за налични стоково материални запаси към 31.12.2018 г. и следващи периоди, за последващи разпоредителни действия с машините, вкл. приходи от продажби. В тази връзка е прието, че е налице изтичане на финансов ресурс на предприятието, който не е бил насочен от представляващия дружеството за плащане на задължения за данъци;

Във връзка с обезпечаване на задълженията срещу имуществото на

дружеството, за чието данъчно задължение отговаря управителят са наложени обезпечителни мерки върху банкова сметка в „ЮРОБАНК БЪЛГАРИЯ“ АД /Запорно съобщение №С200022-003-0036186/18.08.2020 г./, по която няма наличност. Дългът на „РАХ КОНСУЛТ“ ЕООД в размер на 209 367,81 лв. към 27.02.2023 г. е категоризиран като несъбираем.

Подадената по административен ред жалба срещу РА е отхвърлена, като директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП е потвърдил констатациите и изводите обективирани в РА.

В този контекст съдът съобрази и приема:

Отговорността на жалбоподателят е ангажирана както на основание чл.19 ал.1 така и съобразно чл.19 ал.2 т.1 ДОПК, които хиопотези съдът ще разгледа едновременно, както следва:

С разпоредбата на чл. 19 ДОПК е създаден особен случай на лична имуществена отговорност на лица, управляващи задължени за данъци/осигурителни вноски субекти - задължени лица по чл. 14, т. 1 и т. 2 ДОПК.

При тълкуването на разпоредбата на чл. 19, ал. 1 ДОПК следва да се има предвид, че нейният фактически състав 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 на това, изразяващи 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. причинно-следствена връзка между поведението и невъзможността за събиране на задължения за данъци или задължителни осигурителни вноски и 4. невъзможност за събиране на публични вземания - данъци и задължителни осигурителни вноски.

От своя страна, фактическия състав пораждащ отговорността по чл. 19 ал.2 т.1 от ДОПК включва недобросъвестно поведение на третото лице, невъзможност да бъдат събрани задълженията за данъци и осигурителни вноски на юридическото лице и наличието на причинно-следствена връзка между тях. Отговорността е субсидиарна и може да бъде ангажирана, само ако съществува непогасено задължение на главния длъжник. Тя се обуславя от наличието на такова непогасено задължение.

Безспорно сжалбоподателят е имал качеството на управител на дружеството към момента на установяване на публичните задължения. ДРА от 21.05.2021г. му е бил връчен на 25.06.2021г., а той е прехвърлил дружествените си дялове едва три месеца по-късно - на 30.09.2021г., поради което и към датата на установяване публичното задължение жалбоподателят е имал качеството орган на управление на дружеството. По силата на чл.157 ал.1 ДОПК – РА се ползва с предварителна изпълняемост, което налага извода, че към този момент са налице надлежно установени задължения.

На второ място, установено е безспорно, че на 23.11.2018г. жалбоподателят е вписан като управител на дружеството. На същата дата, той, като управител, е сключил договор с „ВРИЗЕЯ“ ЕООД за доставка на 12бр. машини за сгъване на кашони със срок на доставка 30.06.2019г. и еденична цена на машина 200 000лв. Отново на тази дата е издадена и проформа фактура с данъчна основа 720 000лв. и ДДС - 144000лв. за авансово плащане по договора, като фактурата е подписана от жалбоподателя.

На 30.11.2018г. са наредени три транша плащане по проформа фактурата в общ размер 864 000лв. от страна на Рах Консулт ЕООД към ВРИЗЕЯ ЕООД, като от същата

дата е издадена и фактура за доставката № 124/30.11.2018г. с данъчна основа 720 000лв. и ДДС-144 000лв. Липсват каквито и да било данни доставката да е била реално извършена. Всъщност в своите писмени обяснения по искане на ревизиращи органи,жалбоподателят не излага твърдения налагащи или предполагащи поне наличието на доказателства във връзка с осъществяване процесната доставка,така,че да бъде извършена проверка в рамките на производството с цел да се установи надлежно примо-предаване на стоките предмет на доставката.

Съгласно договора между страните при доставката на стоките,купувача следва да извърши плащане на остатъчната стойност в размер на 60% - 1 440 000лв., като данни за последващо плащане не са налични и не са представени от дружеството Рах Консулт ЕООД.

Коего е по-съществено обаче и относимо към хипотезата на чл.19 ал.1 ДОПК – закуените машини не са заведени в счетоводството на дружеството и осчетоводени по съответната сметка. В този смисъл и макар твърдението на жалбоподателя,че приключилото спрямо РАХ Консулт ревизионно производство му е непротивопоставимо да заслужава самостоятелен анализ, то далеч по-съществено е, че самото му поведение, в т.ч. и твърдения не разкриват дори индикация относно наличието на реално осъществена доставка,която да бъде подложена на проверка. В качеството си управител и пряко отговорен за дружествените работи по време на фактуриране на претендираната доставка той би могъл поне да изложи твърдения относно начина на осъществяването и.

Успоредно с това - подаването на справка декларация е основно задължения по силата на чл. 125 ал.1 ЗДДС, като в него е инкорпорирано и задължението за вярност на декларираните данни. Следвайки житейската логика на динамиката на търговските отношения и възможността за допускане на грешки,законодателят в нормата на чл.126 ЗДДС е предвидил възможност за корегирание допуснати грешки.

В настоящият казус безспорно жалбоподателят е подал първоначално, а впоследствие и няколко корегирани справки-декларации по ЗКПО/лично/ и /чрез счетоводни къщи/, като е подал лично справка-декларация по ЗДДС за данъчен период м.11.2018г.

В тази връзка и освен правилността на изложените аргументи за отговорността на управителя съгласно чл.141 от ТЗ, настоящият състав счита,че такива аргументи следват и от нормата на чл.16 ал.1 т. 2 и т.4 от ЗСч. По силата на посочената норма ръководителят на предприятието носи пряка отговорност за организира текущото счетоводно отчитане в съответствие с разпоредбите на този закон, както съставянето, съдържанието и публикуването на финансовите отчети и на годишните доклади, като факта, че осъществяването на конкретни дейности необходими при изпълнение на законови задължения на дружеството са възложени на външно лице със съответната експретиза, не дерогира по никакъв начин визираната отговорност. Подаването на справка декларация по смисъла на чл. 124 ЗДДС се извършва именно на база отчетните регистри. В този смисъл отговорността на управителя е лична и обхваща както пряко извършените от него действия,така и действията извършени от пълномощника му/какъв жалбоподателката начина счетоводното дружество/.

Успоредно с това и макар изпълнението на публично-правното задължения във връзка с отношенията между данъчно задължено лице и държавата да не стои на плоскостта на гражданското право, то и от тази гледна дори да приравним счетоводното обслужване на действие по пълномощие, следва да се приеме, че е

налице специфичната правна фигура на пряко възникване на последиците за представлявания. Счетоводителя, като пълномощник осъществява действие от чуждо име и за чужда сметка, поради което и отговорността от последствията настъпва за упълномощителя/арг.чл.36 ЗЗД/. В това се изразява и общата отговорност на управителя, като упълномощител при възлагане дейността по счетоводно обслужване на трето лице-пълномощник. Посоченият ЗЗД съдържа и изчерпателна регламентация на отговорността на представителя спрямо представлявания за действия извън или в нарушение на пълномощието, поради което и всички действия извън или в нарушение на представителната власт могат да бъдат предявени като форма на гражданска отговорност между страните по упълномощителната сделка.

В този смисъл действията на счетоводителя обвързват ръководителя на предприятието.

Ето защо следва да се приеме, че недеklarирането на факти и обстоятелства, които по закон е бил длъжен да обяви пред органа по приходите, както и деклариранието на неверни обстоятелства по неосъществени доставки представлява укриване по смисъла на чл.19 ал.1 ДОПК.

Към посоченото основание следва да се отнесат и фактите, че дружеството не е подало ГДД по чл.92 ЗКПО за 2020г. и ГФО за дейността за 2020г.

Във връзка с възраженията на жалбоподателя за неротивопоставимост на издаденият спрямо дружеството ДРА от 21.05.2021г. ,влезнал в сила, следва се отбележи:

Безспорно, влезналият в сила административен акт, какъвто представлява и ДРА се ползва със стабилитет изразяващ се в задължение за зачитане както на правните му последици/ разпоредителната му част/, така и на установените с него факти и обстоятелства/установителната му част/. На основание чл.40 ал.2 АПК административния орган е длъжен да се съобрази с правната му сила, определена от нормативния акт, който е действал по времето и мястото на издаването му. Нещо повече – влезлият в сила индивидуален административен акт има и изпълняема сила, като съобразно чл.271, ал.3 от АПК всички държавни органи са длъжни да съдействат на органа по изпълнението на влезлия в сила индивидуален административен акт. Те не могат да откажат това съдействие, с аргумент, че този акт не е задължителен за тях или че е незаконен. По аналогичен начин и на плоскостта на ДОПК, влезлият в сила РА представлява изпълнително основание, предпоставка за образуване на изпълнително производство и предприемане действия по събиране на установените задължения/всъщност дори на невлезлият в сила РА е придадено предварително изпълнение/.

Успоредно с това следва да се отбележи, че процесният РА не се противопоставя на жалбоподателя, а на самото дружество и в този смисъл аргументите му са неоснователни. В производството като настоящото на установяване подлежи простият факт дали са установени и несъбрани публични задължения, без да се анализират причините за възникването им ,а само за неплащането им с оглед възможното ангажиране на солидарната отговорност на управителя. В тази връзка релевантният въпрос – дали са непогасени публични задължения на дружеството е въпрос, установен по категоричен начин и с положителен отговор.

Като заключение на тази част съдът приема, че укриването на информация, в т.ч. подаването на невярна информация има пряко отношение към определяне на публичните задълженията е поведение пряко насочено към осуетяване на заплащането на

посочените задължения.

Що се касае до наличието на невъзможност дружеството да заплати задълженията си – същата ще бъде разгледана съвместно с наличието на основание по чл.19 ал.2 ДОПК предвид идентичността на хипотезата.

Като продължение и при преценка наличието на недобросъвестност от страна на управителя при извършване на отчуждаване имущество, включително предприятието, на задълженото лице безвъзмездно или по цени, значително по-ниски от пазарните, следва да се отчете:

Безспорно, жалбоподателят е знаел за задълженията, тъй като същите са възникнали с издаването на ДРА и връчването му на 25.06.2021г. Освен всичко останало РА се ползва и с предварителна изпълняемост по силата на закона /арг. чл.157 ал.1 ДОПК/. Към датата на издаване и връчване на ДРА той е бил управител на дружеството и е продължил да бъде такъв до 30.09.2021г.

На тази плоскост и при анализ наличието на причинно-следствена връзка между поведението на управителя и невъзможността да бъдат събрани задълженията на дружеството следва да се отнесе и факта, че същият наместо да положи грижата на добър търговец като предяви граждански иск за неизпълнение по доставката/ако твърди, че тя е реална но е налице неизпълнение то съконтрахента му/ той е прехвърлил дяловете си на трето лице оставяйки го в хипотеза на неизпълнена сделка, т.е. на отчуждени и непотърсени средства и на издаден ДРА пораждащ допълнителни задължения на дружеството. В допълнение следва да се отбележи, че жалбоподателят дори не излага твърдения от една страна - относно поведението си като управител във връзка със самата доставка, от друга страна – относно реалното осъществяване на самата доставка, от трета страна – във връзка с последващите отношения с доставчика в тази връзка, сякаш това са напълно ирелевантни за дружествените работи, въпроси.

От своя страна, факта, че въпросното дружество е прехвърлено на лице, имащо професионално занятие – закупуване на дружества със задължения/над 50 такива/, не пряко, но косвено свидетелства за извода, че жалбоподателят е искал да се отърве от дружеството, отклонявайки средства и оставяйки неплатени задължения. Кое е допълнително свидетелство за недобросъвестност.

Всъщност и макар сделката по прехвърляне на дружествени дялове да стои на плоскостта на свободата на договаряне, то за да бъде същата несъмнена и като такава – непротивопоставима на лицето, респ. да бъде невъзможно подлагането и на съмнение от органите по приходите, в нея следва да е налице ясно установима кауза. Каузалността на договора е основна негова характеристика, чието отсъствие се квалифицира като порок на сделката, основание за нищожност /арг. чл.26 ал.2 ЗЗД/. И доколкото е спорно дали каузалността се прилага при безвъзмездните сделки, то тя е пар екселанс характерна за престационните договори, какъвто е и процесният договор по прехвърляне на дялове.

Основанието представлява типичната правна цел на една сделка или правно действие и следва да бъде разграничавана от намерението или мотива, с който това действие е било извършено /виж Решение № 889/27.10.2008г., постановено по гр. д. № 3994/2007г., I г.о. на ВКС/. Чрез каузата се определя и непосредствената цел на договора.

В хипотеза като настоящата, в която е налице прехвърляне на дружествени дялове на дружество със задължения в особено големи размери на

лице, професионален купувач на такива дружества, срещу сумата от 2 лв. не може да бъде установена или дори предположено наличието на кауза, свързана с търговското развитие на дружеството. Като контратеза – налице е ясно намерение и мотив на сделката – освобождаване на прудходният управител от отговорността, която управлението на дружеството, към момента на прехвърлянето му, влече.

В подкрепа на изложеното следва да се посочи и нормата на чл.19 ал.11 ДОПК по силата на която се смята, че е налице недобросъвестност по смисъла на ал. 2, 3 и 5, когато действието е извършено, след като е образувано производство по реда на този кодекс за контрол по спазване на данъчното и/или осигурителното законодателство до 6 месеца от приключване на производството. Успоредно с това и към датата на прехвърляне на дяловете на дружеството и предаване на счетоводна документация не е било спорно, че дружеството вече не разполага с необходимите суми за заплащане задълженията си. Твърденията на жалбоподателя, че провеждането на изпълнително производство спрямо дружеството не е безсмислено и предварително обречено на неуспех, тъй като не са отчетени всички възможни изпълнителни способности, като например – запор върху вземания от трети лица се явява голословно и необосновано. Първо, защото е просто налице изброяване на способности без да е посочен поне един конкретно приложим такъв способ. В качеството си на предходен управител на дружеството за период не толкова далеч във времето, жалбоподателят би могъл да посочи наличието на подобно вземане. Липсата на каквато и да е било конкретика в подкрепа на възражението му, съчетана с установеното бездействие спрямо съконтрахента, неизпълнил една заплата от него, в качеството си на управител на възложителя, доставка ясно свидетелства за бездействие насочено към обезпечаване процеса по отчуждаване на имущество на задълженото лице, преди прехвърлянето му. В допълнение следва да се посочи, че органите по приходи не са длъжни да провеждат всички възможни изпълнителни способности спрямо имуществото на дружеството-длъжник когато е видно, че те биха били напълно безрезултатни и само биха довели до ангажиране на разходи, без възвращаемост. Нормата на чл. 237 ал.1 ДОПК императивно налага да не се започва принудително изпълнение върху права и вещи, за които разходите са несъразмерни с очакваните приходи. С още по-голяма тежест изпълнително производство не следва да се започва когато приходи изобщо не могат да бъдат реализирани. В тази връзка изводите на органите по приходи за липса на имущество, вземания, оценени права на дружеството длъжник са обосновани и доказани.

В заключение на тази част следва да се отбележи, че след като е налице плащане по една сделка, придружено с упражнено данъчно право на кредит, без да е обективизирано и доказано изпълнението на насрещната престация, без сделката да е надлежно декларирана, а получената насрещна престация - осчетоводена и заведена в оборотните ведомости и отчетната документация на дружеството, обосновано, от публично-правна гледна точка е установяването на задължение към фиска и подвеждането към отговорност за тези действия на управителя на дружеството за въпросния период.

Видно от данните по преписката в ревизионното производство, на изрично отправено ИПОДЗЛ дружеството, чиито управител е бил жалбоподателя в хода на ревизията не е представило никакви документи за материално-стокови запаси и не представя данни, нито излага твърдения за последващи действия с уж закупените 12 броя машини.

Успоредно с това, действията му по включване в дневника за продажби на фактура, отразяваща сделка, срещу чиято нереалност той, в качеството си на управител, не възразява, както и факта на извършени плащания по фактурата, изразяват ясно намерение за избягване данъчни задължения и отчуждаване на имущество в полза на друго лице – т.нар. съконтрагент - „ВРИЗЕЯ“ ЕООД, което покрива както състава на чл.19 ал.1, така и състава на чл.19 ал.2 т.1 ДОПК/ в хипотезата на безвъзмездност, предвид факта на неосъществена доставка/.

Всъщност, в аналогична хипотеза на установени задължения на дружество с ДРА за периоди за които привлеченото към отговорност лице по чл.19 е бил управител, ВАС е имал възможност да постанови, че:

„Първоинстанционният съд е приел, че в случая подаването на декларации по ЗДДС с неверни данни не може да се разглежда като укриване на факти по смисъла на чл. 19, ал. 1 ДОПК. Настоящата съдебна инстанция не споделя този негов извод и го намира за необоснован на фактите по делото и изграден в противоречие с материалния закон.

Един от механизмите за определяне на данъчни задължения е този чрез подаването на декларации /глава 13 ДОПК/, чрез които задължените лица декларират наличието на определени законово установени факти, настъпването на които данъчните закони свързват с възникването на определени данъчни права или задължения. В ЗДДС декларирането и отчитането са регламентирани в глава 13, чл. 124 и сл. ЗДДС, които най-общо казано задължават данъчно-задължените лица за подават справка-декларация за всеки данъчен период, в която посочват придобитите покупки и извършените продажби. В ЗКПО правната регламентация на декларирането на корпоративния данък се съдържа в глава 15, чл. 92 и сл. ЗКПО. Според чл. 92 данъчно задължените лица, които се облагат с корпоративен данък, подават годишна данъчна декларация по образец за данъчния финансов резултат и дължимия годишен корпоративен данък. В продължение нормата на чл. 105 ДОПК разпорежда, че 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.

От изложеното се следва тълкуване, че данъчно задължените лица са длъжни да подават декларации, които да отразяват вярно извършените от тях стопански операции, въз основа на които декларации следва да бъдат определени и задълженията им за съответните данъци. След като в декларацията не се отразява пълния обем на извършените сделки, а само една част от тях, то стореното съставлява укриване на факти или обстоятелства, имащо за последица заплащане на по-малък размер данъчни задължения. В случая в резултат на по-малко декларирания обем доставки, дружеството е заплатило по-малък размер данък добавена стойност и корпоративен данък. В случая явно става дума за съзнателно, волево действие от страна на управителя на дружеството, който е извършвал оперативното управление на последното, поради което не може да се сподели тезата на първоинстанционния съд, че липсва виновно поведение.

Индикации в тази насока могат да се търсят и в обстоятелства, че през 2018 г. дяловете от дружеството са продадени на трето лице, а счетоводната документация на дружеството е укрита. В случая не става въпрос за ангажиране на отговорност на управителя за задължения на дружеството вследствие на упражнено право на данъчен кредит, за които е прието, че са нереални, каквито аргументи е изложил

първоинстанционния съд, а отговорност поради укриване на действителния обем извършени продажби от дружеството, върху които с влязъл в сила ревизионен акт са установени допълнителни задължения за ДДС и корпоративен данък.“/виж Решение № 1119 от 31.01.2024 г. на ВАС по адм. д. № 6888/2023 г. и др./.

Всъщност всички посочени от ВАС обстоятелства са налице и в настоящият казус. Изведените аргументи от жалбоподателя във връзка с бездействията на последващият управител не могат да доведат до обратният извод, доколкото именно жалбоподателя е бил управител в съответния период и именно той е носител на посочените задължения, респ. годен субект на отговорността без тя да е опосредена от налице намеса от страна на трети лица.

В своята практика, СЕС е имал възможността да посочи, че обстоятелствата, че лице, различно от платеща, е действало добросъвестно, полагайки грижата на добър търговец, че е взело всички разумни мерки в рамките на своите възможности и че неговото участие в злоупотреба или измама е изключено, представляват фактори, които следва да се вземат предвид при преценката дали това лице да бъде солидарно задължено да заплати дължимия ДДС (решения от 21 декември 2011 г., Vlaamse Olieaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, т. 26 и от 20 май 2021 г., АЛТИ, C-4/20, EU:C:2021:397, т. 37).

В случая не може да се установи нито добросъвестност, нито полагане грижа на добър търговец, нито, че участието му в отчуждаване имуществото и впоследствие – прехвърляне на предприятието е изключено.

Като продължение – налице е и втората предпоставка на чл. 19. ал. 2 от ДОПК- извършено плащане от имуществото на дружеството, представляващо отчуждаване, а именно - осъщественият на 30.11.2018 г. авансов превод на 864 000.00 лв. към „ВИРЗЕЯ“ ЕООД по проформа фактура, по която няма фактически извършена доставка на стоки. И която сума не е потърсена обратно по гражданско-правен ред като претенция за неизпълнен договор от страна на жалбоподателя. В резултат от това му действие, имуществото на дружеството е намаляло, това намаление е резултат от без/действията на жалбоподателят, която позволява същите да бъдат квалифицирани като целенасочени, а с оглед настъпилото увреждане на имуществото и осуетяване възможността да бъдат събрани публични задължения – и недобросъвестно.

При наличието на натрупани и текущи задължения към бюджета за ревизирания период, които не са обслужвани от дружеството, а в същото време управителят е наредил всъщност безвъзмездно плащане към трето лице без да потърси насрещна престация, представляващо отклоняване на средства от дружеството в своя полза, е логично да се приеме, че съществува връзка между това поведение и невъзможността да бъдат събрани задълженията на лицето по чл. 14, т. 1 ДОПК/виж по аналогия Решение № 12358 от 12.12.2023 г. на ВАС по адм. д. № 6299/2023 г./.

И още - в случая на хипотезата на отговорността по чл. 19, ал. 2 от ДОПК добросъвестността на лицето, чиято отговорност се ангажира, съществува, когато то не знае за възникването или наличието на данъчни и/или осигурителни задължения на дружеството, което управлява. Когато е доказано, че знае или няма как да не знае за съществуването на тези задължения към момента на извършване на разпоредителните действия, недобросъвестност е налице/виж Решение № 7645 от 11.07.2023 г. на ВАС по адм. д. № 4146/2023 г./..

Всъщност, по делото не се твърди и не се установява друга причина за

непогасяването на публичните задължения, освен действията на управителя.

На трето място - „РАХ КОНСУЛТ“ ЕООД, има непогасени публични вземания, установени по подадена от дружеството годишна данъчна декларация за 2019 г. и влязъл в сила РА №Р- 22221020005492-091-001/21.05.2021 г.

По-горе бе маркирано,като тук следва ясно да се допълни,че в случая, от страна на органите по приходите, са предприети действия за събиране на публичните вземания от задълженото юридическо лице. Видно от данните по делото,в частност – представеното от дирекция „Събиране“ при ТД на НАП С. позволява да се приеме,че е осъществено пълно проучване за установяване наличното имущество на задълженото лице при което е установено, че не притежава движимо и недвижимо имущество, а единствената му банкова сметка, върху която е наложен запор, е без авоари.

По делото се съдържат данни за извършени действия от публичен изпълнител след извършване на ревизията, в това число и прилагане на обезпечителни мерки, като това че те не са постигнали необходимия резултат за събиране на задълженията не може да се разглежда като следствие от бездействието на приходната администрация.

Изпратени са искания и са извършени проверки в АПСК,Областна администрация – СО, ОбщивниОДМВР,КТИ,ОДЗ,АВп,Имотен регистър, ЦРОЗ,ГД ГВА, И.,Регистър Кораби,ТР,информационни системи където е установено,че дружеството няма регистрирана не/движима собственост,вписвания и или безналични ценни книги. Във връзка с установените банкови сметки – няма наличност,респ. няма и годен предмет на обезпечение. Колкото до твърдението на жалбоподателя,че не е използван способа – вземания от трети лица, то той изобщо не излага данни да му е известно дружеството да е имало такива вземания, за да бъде преценено евентуално бездействие от страна на органите по приходите по отношение на главния длъжник. В този смисъл следва да се приеме, че е налице установена невъзможност задълженото юридическо лице да заплати данъчните си задължения,поради което и е обосновано преминаването към солидарната отговорност на управителя.

Жалбоподателят, в качеството си управител в ревизираният период е подписвал документи, счетоводна и финансова документация и е разполагал с пълна информация за имущественото състояние на дружеството, знаел е за съществуващите изискуеми и непогасени негови задължения. Предвид това и след като е установено, че извън процесното плащане са били налични средства на дружеството / в т.ч. и такива, резултат от отпуснат заем/, то е можело и е следвало задълженията да бъдат своевременно погасени. В този смисъл налице е и причинно- следствената връзка между недобросъвестното плащане на парични средства от имуществото на „РАХ КОНСУЛТ“ ЕООД и несъбираемостта на задълженията му.

В обобщение:

С оглед нормата на чл.19 ал.1 ДОПК – няма спор,че лицето е управител на дружеството в посочените периоди. Установено е,че същият не е подавал ГФО,ГДД за същите периоди,както и,че активите по сделката /фактура от 30.11.2018г. и договор от 23.11.2021г./ не са заведени и осчетоводени в дружеството. Подадените декларации по чл.92 ЗКПО за 2019г.,неколкократно поправяни също са с невярно съдържание, а подадената от него справка-декларация по ЗДДС за м.11.2018г. не отразява издаденото данъчно кредитно известие от съконтрахента му,същото – неотразено и в счетоводната документация на дружеството / в частност - дневника за покупки,нормативно регламентирано задължение съобразно по силата на чл.124 ал.5

ЗДДС, въз основа на който се изготвя и декларацията по чл. 125 ЗДДС, по арг. от чл.125 ал.1 ЗДДС/. Това позволява да се заключи,че същият е укрил информация. Укриването на информация във връзка с подадени декларации/които се изготвят и на база посочените отчетни регистри/, като един от механизмите за определяне на данъчни задължения води избягване данъчни задължения. Това следва да се характеризира като съзнателно, волево действие от страна на управителя, извършвал оперативното управление на дружеството, поради което и следва да се приеме,че е налице виновно негово поведение.

С оглед нормата на чл.19 ал.2 т.1 ДОПК отново не е налице спор,че жалбоподателят е бил управител на дружеството, както и,че същият е наредил плащане по фактура срещу която не е получена насрещна престация/което характеризира плащането не просто на очевидно на цени под пазарните,а като безвъзмездно/. Успоредно с това той не е предприел действия по събиране насрещната престация или разваляне сделката и получаване обратно на даденото без/на отпаднало основание, с което е намалил имуществото на дружеството и е пречатствал изпълнението на публични задължения, кето от своя страна - ясно свидетества за недобросъвестност при разпоредителните му действия и управленчески без/действия спрямо дружеството.

С оглед възражението на жалбоодателя,че именно посочената фактура от 30.11.2018г. и извършеното плащане по нея са основание и за възникване на данъчното задължение, съдът установява,видно и от изявлението му,че той е знаел за облагаемостта на доставката,респ. можел е да обезпечи плащането на публичното задължение по нея, алтернативно - да поиска възстановяване недължимо платената сума/при неизпълнение на договора/,разваляне на сделката или реално изпълнение - чрез предаване на машините,предмет на фактурираната доставка,така,че същите да бъдат предмет на надлежно обезпечение на публичните задължение.

С оглед и двете хипотези – несъмнено е,че дружеството няма възможност да заплати задълженията си,като тази невъзможност е следствие от действия на управителя му.Както и несъмнено е,че дружеството е прехвърлено на трето лице след издаване на РА, т.е. в хипотеза в която не просто вече са налице установени задължения, а подлежащи на изпълнение задължения с оглед законово регламентираното предварително изпълнение на РА.

По отношение на възражението му,че солидарната отговорност не обхваща задължението за лихви,то същото следва да се отхвърли като неоснователно предвид задължителното разрешение на въпроса ддено с Тълкувателно решение № 5 от 29.03.2021 г. по т. д. № 7/2019 г., на ОСС, I и II колегия на ВАС.

С оглед изложеното жалбата срещу процесният акт следва да се отхвърли.

При този изход от спора съобразно нормата на чл.143 АПК, както и предвид липсата на претенция за разноски от ответната страна съдът счита, че такива не следва да се присъждат.

Поради това и на основание чл. 160 ал.1 ДОПК, Административен съд София-град,74 състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на И. С. П., ЕГН [ЕГН] срещу РА № Р-22221023001445-091-001/18.11.2023г. издаден от М. Х. – началник сектор ревизии при ТД на НАП – С., в качеството на орган,възложил ревизията и В. С. – главен

инспектор по приходите – главен инспектор по приходите в ТД на НАП - С., в качеството на ръководител на ревизията, с който по отношение на жалбоподателя и в качеството му на управител на „РАХ КОНСУЛТ“ ЕООД по основание чл.19 ал.1 и ал.2 от ДОПК е ангажирана отговорност за публични задължения за ДДС в размер на 144 420лв и корпоративен данък – в размер на 1 442,18лв. и са начислени лихви в размер на 73 961,91лв.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните, с касационна жалба пред ВАС.

Препис от определението да се изпрати на страните.

Съдия: