

# РЕШЕНИЕ

№ 3275

гр. София, 13.05.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав**, в публично заседание на 21.10.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Калин Куманов**

при участието на секретаря Росица Б Стоева и при участието на прокурора Моника Малинова, като разгледа дело номер **211** 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-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК).  
Образувано е по жалба на Д. С. Д. от [населено място], [улица], ЕГН: [ЕГН], против Ревизионен акт № Р-22220417009267-091-001/07.08.2018 г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 1772/16.11.2018 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при Централното управление на НАП. Жалбоподателят оспорва РА, с който е ангажирана отговорността му по чл.19 ДОПК в качеството му на управител на [фирма], ЕИК:[ЕИК] за задължения на дружеството по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчните периоди от м.декември 2011 г. до м.май 2013 г. в общ размер 30 236.20 лв. и лихви от 9 100.45 лв.; за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за 2011 г. и 2012 г. в общ размер 123 846.16 лв. и лихви от 74 690.43 лв.; за вноски за здравно осигуряване /ЗО/ за периода от м.февруари 2012 г. до м.май 2013 г. в общ размер 3 958.74 лв. и лихви от 2 2186,14 лв.; за вноски за Универсален пенсионен фонд /УПФ/ за периода от м.февруари 2012 г. до м.май 2013 г. в общ размер 2 860.39 лв. и лихви от 1 740.96 лв.; за вноски за ДОО за периода от м.февруари 2012 г. до м.май 2013 г. в общ размер 10 298.79 лв. и лихви от 6 289.53 лв. и за данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения за периода от м.февруари 2012 г. до м.май 2013 г. в общ размер 4 205.11 лв. и лихви от 2 437.67 лв.

В жалбата са изложени твърдения за незаконосъобразност, неправилност и необоснованост на издадения РА, като се иска отмяната му. В съдебно заседание жалбоподателят не се явява, представлява се от адв.Д., която моли Съда да отмени оспорения ревизионен акт по изложените в жалбата съображения. Не претендира разноски.

Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез юк.В. излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, моли Съда да я остави без уважение, като присъди в полза на ответника юрисконсултско възнаграждение, както и на основание чл.161, ал.3 ДОПК ответникът да не бъде осъден да заплати разноски.

С. градска прокуратура чрез прокурор М. излага становище за неоснователност на жалбата и моли Съда да потвърди оспорения ревизионен акт.

Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на Директора на ДОДОП е връчено на жалбоподателя на 20.11.2018 г. (л.25). Жалбата е подадена до Съда на 04.12.2018 г., видно от предоставеното известие за изпращане чрез лицензиран куриер /л.11/, от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22220417009267- 020-001/28.12.2017 г., връчена на 17.03.2018 г., издадена от А. Г. М. на длъжност Началник на сектор "Ревизии" в ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на ревизия на Д. С. Д., за установяване на отговорност за задълженията на [фирма] по ЗДДС за данъчните периоди от м.декември 2011 г. до м.май 2013 г.; за корпоративен данък по ЗКПО за 2011 г. и 2012 г.; за вноски за ЗО за периода от м.февруари 2012 г. до м.май 2013 г.; за вноски за УПФ за периода м.февруари 2012 г. до м.май 2013 г.; за вноски за ДОО за периода м.февруари 2012 г. до м.май 2013 г. и за данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения за периода м.февруари 2012 г. до м.май 2013 г.. ЗВР е връчена лично на ревизираното лице на 16.02.2018 г.(л.37). Със ЗВР е определен срок за извършване на ревизията до 15.06.2018 г. Със ЗИЗВР № Р-22220417009267-020-002/13.04.2018 г. срокът за извършване на ревизията е удължен до 17.05.2018 г. Със ЗИЗВР № Р-22220417009267-020-003/16.05.2018 г., срокът за извършване на ревизията е удължен до 15.06.2018 г.

ЗВР и ЗИЗВР от 13.04.2018 г. и 17.05.2018 г. са издадени от В. В. В. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С. в качеството ѝ на заместник на Д. И. Д. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр. С., съгласно Заповед № РД-84-2200-378/29.03.2018 г., Заповед № РД-84-2200-458/20.04.2018 г. и Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С. (л.26-28, л.104-110).

За резултатите от извършената ревизия е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22220417009267-092-001/28.06.2018 г., връчен на ревизираното лице на 10.07.2018 г. В срока по чл.117, ал.5 ДОПК не е подадено писмено възражение срещу съдържащите се в РД констатации и предложение за установяване на задължения. Ревизионният акт, предмет на настоящото производство, с № Р-22220417009267-091-001 е издаден на

07.08.2018 г. от Д. И. Д. - Началник на сектор "Ревизии" в ТД на НАП-гр.С. – орган, възложил ревизията, и Б. М. Я. - гл.инспектор по приходите в ТД на НАП-гр.С. – ръководител на ревизията, връчен е на 27.08.2018 г. С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях.

В хода на ревизията от Д. С. Д. е изискана информация как ревизираното лице, в качеството си на управител е упражнявал контрол върху извършената дейност на дружество, подписвал ли е приемо-предавателни протоколи и/или други документи, удостоверяващи реалното извършване на доставките и приемането на резултатите от тях, подписвал ли е ГФО за 2011 г. и 2012 г. и запознат ли е със съдържанието на същите, подписвал ли е трудовите договори на работниците в дружеството, подписвал ли е разчетно-платежните ведомости за работни заплати и запознат ли сте с тяхното съдържание, както и със задълженията за задължителните осигурителни вноски на дружеството за ревизирания период, и задълженията за данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения за същия период, запознат ли е с деклариранияте в подадените СД по ЗДДС данни за ревизирания период, както и със задълженията за ДДС на дружеството за периода.

В отговор ревизираното лице е представило Обяснителна записка. В същата е посочено, че Д. С. Д. е подписвал нотариални актове във връзка с извършени продажби с основната дейност на представляваното от него дружество /строителство на сгради и СМР/, в качеството си на Управител е сключвал договори с персонала на дружеството и доставчици. Получените суми от извършените продажби са превеждани в [фирма] за погасяване на инвестиционен проект. Заявено е още, че няма спомен за съдържанието на изготвените ГДД, ГФО, разчетно-платежни документи, СД по ЗДДС, както и за задълженията на [фирма] за ЗОВ и данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения /П..1/.

С Протокол № АА1248944/08.06.2018 г. в хода на ревизията са приобщени доказателства, събрани в хода на извършена ревизия на [фирма] по ЗДДС за отделните данъчни периоди от 01.05.2011 г. до 20.01.2014 г., за данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения за периодите от 01.02.2009 г. до 31.01.2014 г., за вноски за професионален пенсионен фонд за периодите от 01.02.2009 г. до 31.01.2014 г., за вноски за здравно осигуряване – за осигурители, за периодите от 01.02.2009 г. до 31.01.2014 г., фонд ГВРС за периодите от 01.02.2009 г. до 31.12.2010 г., за вноски за УПФ за периодите от 01.02.2009 г. до 31.01.2014 г., вноски за ДОО за периодите от 01.02.2009 г. до 31.01.2014 г. и за корпоративен данък по ЗКПО за периодите от 01.01.2011 г. до 31.12.2013 г., приключила с РА № Р-22220414003684-091-001/20.08.2015 г.

При извършената на дружеството ревизия е установено, че за ревизираните периоди същото е ползвало право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] [фирма]. За цитираните дружества-доставчици е установено, че липсват реални доставки на стоки и услуги, поради което и на основание чл.68, ал.1 във вр.с чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС е отказано претендираното право на данъчен кредит.

Установено е, че [фирма] е включило в Дневник за продажби Кредитно известие /КИ/ № 11...48/28.12.2012 г. с ДДС минус 13 436.20 лв., към фактура № 11...16/30.12.2011 г. с предмет изпълнени СМР по Договор от 26.09.2011 г., с получател [фирма], и КИ № 11...50/30.04.2013 г. с ДДС минус 17 500 лв., към

фактура № 11...47/28.01.2012 г., с получател "Б. Г. И." Д.. При ревизията не е установено последващо възникване на конкретно обстоятелство, довело до разваляне на доставките, както и момента на това разваляне. Прието е, че не са налице изискванията на чл.115, ал.3 ЗДДС за издаване на кредитни известия, поради което и на основание чл.86 ЗДДС е коригиран начисления данък в посока увеличение със сумата от 13 436.20 лв. за данъчен период м.декември 2012 г. и със 17 500 лв. за данъчен период м.април 2013 г. При ревизията е констатирано, че дружеството не е подало ГДД по ЗКПО за 2011 г. и 2012 г. Установени са и декларирани, но невнесени задължения за данък върху доходите на физически лица и ЗОВ, както и допълнително начислени такива, предвид констатирани наети лица, за които не са подавани декларации Обр.1.

Във връзка с установените допълнителни задължения за ДДС, корпоративен данък по ЗКПО, ДДФЛ и ЗОВ по цитирания РА № Р-22220414003684-091-001/20.08.2015 г., ревизиращият екип е обосновал извод за прилагане на разпоредбите на чл.19 ДОПК, за вменяване на отговорност на Д. С. Д., в хипотезата на ал.1. Като мотив за налагането на тази отговорност относно задълженията за корпоративен данък по ЗКПО, е неподдаването на ГДД по ЗКПО за 2011 г. и 2012 г., с което лицето е укрило факти и обстоятелства, които по закон е било длъжно да обяви пред органите по приходите.

В частта по ЗДДС ревизията е приела, че са налице обстоятелства по чл.19, ал.1 ДОПК по отношение на неправомерно издадените от ревизираното дружество КИ в м.декември 2012 г. в размер на 13 436.20 лв. и в м.април 2013 г. в размер на 17 500 лв. Ревизиращите органи са приели, че с включването им в Дневника за продажби и в СД по ЗДДС дружеството е намалило задълженията си за ДДС за съответния период.

Във връзка с установените допълнителни задължения за ДДФЛ и ЗОВ по РА № Р-22220414003684-091-001/20.08.2015 г. ревизиращият екип е приел, че укритите факти и обстоятелства се изразяват в неначисляване на задължения за ДДФЛ и ЗОВ на лица назначени на трудов договор в дружеството, за които не са подадени и декларации Обр.1, в резултат на които не са събрани тези задължения.

Посочено е, че нормата на чл.19, ал.1 ДОПК изисква наличие на причинно-следствена връзка между необявяването на фактите и обстоятелствата и несъбираемостта на съответното задължение от юридическото лице. Прието е, че на основание чл.20 ДОПК принудителното изпълнение и обезпечението се насочват първо към имуществото на задълженото юридическо лице. Констатирано е, че с Постановление № 5925/12.05.2015 г. за налагане на предварителни обезпечителни мерки на основание чл.121, ал.1 ДОПК е наложен запор върху банковите сметки на задълженото лице, както и че [фирма] няма установено имущество.

Въз основа на горното на Д. С. Д. е вменена отговорност по чл.19 ДОПК в качеството му на управител на [фирма] за задължения на дружеството по ЗДДС в общ размер 30 236.20 лв. и лихви от 9 100.45 лв.; за корпоративен данък по ЗКПО в общ размер 123 846.16 лв. и лихви от 74 690.43 лв.; за вноски за ЗО в общ размер 3 958.74 лв. и лихви от 2 2186,14 лв.; за вноски за УПФ в общ размер 2 860.39 лв. и лихви от 1 740.96 лв.; за вноски за ДОО в общ размер 10 298.79 лв. и лихви от 6 289.53 лв. и за данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения в общ размер 4 205.11 лв. и лихви от 2 437.67 лв.

Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред и с Решение № 1772/16.11.2018 г. на Директора на дирекция

"ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, обжалваният РА е потвърден.

В хода на съдебното производство беше допусната съдебно-счетоводна експертиза с в.л. И. Й., която даде заключение по следните задачи:

1. Да съпостави деклариранията на [фирма] с месечните СД по ЗДДС за периода от м.декември 2011 г. до м.май 2013 г. с установените резултати по ЗДДС с РА № Р-22220414003684-091-001/20.08.2015 г.

2. Да установи в какъв размер по месечно и в какъв общ размер са допълнително установени задължения по ЗДДС на [фирма] след извършената съпоставка по т.1.

3. От кое лице са подавани месечни СД по ЗДДС за ревизирия период.

Съдът ще коментира експертното заключение в хода на съдебното производство при излагане на правните си изводи.

Към доказателствения материал по делото се приобщиха следните писмени доказателства:

Представени от жалбоподателя: уточнителна молба (л.127); справка № 25639/04.03.2021 г. (л.392-427 л.441-453); Нотариални актове (л.461-539);

Представени от ответника: с молба от 27.03.2019 г. (л.104-110); с молба от 27.08.2020 г. (л.181-378).

Представени от доставчика на удостоверителни услуги [фирма] информация и доказателства за издадени квалифицирани електронни подписи и период на тяхната валидност за лицата: А. Г. М., В. В. В., Д. И. Д., Б. М. Я. и В. Д. Л. (л.151-172).

При така установената фактическа обстановка, Съдът достигна до следните правни изводи:

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията.

РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК, в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК, както и указаниято, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административно-производствените правила, но дори и наличието на такива не е в състояние да доведат до отмяна на РА на това основание предвид задължението на Съда да разреши спора по същество.

Спазен е срокът по чл.109 ДОПК с оглед надлежното образуване на ревизионното производство, в рамките на 5-годишния срок за първата ревизирана година.

Съгласно разпоредбата на чл.112, ал.2 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. От представените по делото Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на Директора на ТД на НАП-гр.С., следва изводът, че първоначалната ЗВР и последващите ЗИЗВР са издадени от компетентни за целта органи на приходната администрация. След като титулярът Д. И. Д. е отсъствал поради отпуск, ЗВР законосъобразно е издадена от заместника А. Г. М.. В тази връзка са представени молба за ползване на годишен отпуск на Д. И. Д. за времето от 28.12.2017 г. до 29.12.2017 г. включително, с

определен заместващ я А. Г. М.; Болничен лист за временна неработоспособност № E2018062442/22.03.2018 г., издаден на Д. И. Д., за период от 19.03.2018 г. до 17.04.2018 г.; Заповед № РД24-2200-375/29.03.2018 г. на Директор на ТД на НАП [населено място], с която е определен заместващ на Д. И. Д. – В. В. В., на длъжност Началник Сектор "Ревизии", ТД на НАП; Болничен лист за временна неработоспособност № E20181115534/18.04.2018 г., издаден на Д. И. Д. за период от 18.04.2018 г. до 17.05.2018 г. и Заповед № РД-84-2200-458/20.04.2018 г. на Директор на ТД на НАП [населено място], с която е определен заместващ на Д. И. Д. – В. В. В., на длъжност Началник Сектор "Ревизии", ТД на НАП (л.26-28, л.104-110).

РД съдържа подробни правни и фактически основания, както и опис на доказателствата към него, съответни на изискванията по чл.117, ал.1 и ал.2 ДОПК за срока на издаването и съдържанието му. РД, ведно с допълнителните документи, доказателства и приложения, е връчен на дружеството по електронен път. От значение за процесния случай е, че не е възпрепятствано правото на защита на ревизираното лице и на възможността му да подаде възражение срещу РД, което ревизираното лице е сторило.

РА отговаря на изискванията за съдържание по чл.120, ал.1 ДОПК предвид препращането към мотивите на РД изцяло. РД и РА са издадени от компетентни органи, такива на които е възложено извършването на ревизията, по силата на което са компетентни по издаването на РД, както и по силата на изричното оправомощаване за издаването на РА, извършено от компетентен орган.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели.

Съгласно чл.3 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.

Съгласно чл.4 ЗЕДЕУУ, автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2

ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях "усъвършенстван електронен подпис" означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а "квалифициран електронен подпис" означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото са представени удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги със съдържанието по чл.24, ал.1 ЗЕДЕУУ, обосновава извод за това, че заповедта за възобновяване на ревизия и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал.3 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

По делото са представени справки от публичните регистри на [фирма] за издадени електронни подписи и удостоверения за квалифициран електронен подпис на органите по приходите, подписали както първоначалния РА, така и настоящия. Такива удостоверения са приобщени и за лицата, издали ЗВР. Съдът намира, че тези доказателства не са необходими, предвид разпоредбата на чл.25, т.1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП 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, в сила съгл. чл.52 от 01.07.2016 г., както и на чл.5, т.2, предл.2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО на ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Т.е. доказателства за КЕП не следва да бъдат представяни, макар това да е сторено от ответника в настоящото производство, а освен това са събрани и служебно от Съда.

Според чл.28, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция) доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър (база данни), в който публикува удостоверенията, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Последната разпоредба е доразвита в чл.37, ал.2 от Наредба за дейността на доставчиците на удостоверителни услуги, реда за нейното прекратяване и за изискванията при предоставяне на удостоверителни услуги, според която регистърът съдържа: 1. удостоверенията за квалифициран електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик на удостоверителни услуги; 2. списък на издадените удостоверения за квалифициран електронен подпис; 3. списък на прекратените удостоверения; 4. удостоверения за време за представяне на електронен подпис, създаден за определен електронен документ, в случаите, когато такива се издават от доставчика на удостоверителни услуги; 5. информация по чл.28, ал.3 ЗЕДЕУУ. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информация относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия.

Видно е от съдържащите се в делото справки – извлечения от информационната система, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, издаден от В-Т. О. СА QES, с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичния регистър, поддържан от доставчика на удостоверителни услуги и достъпен на адрес: <https://www.b-trust.org/bg>, може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. Справката в този регистър показва, че към датата на РА подписаните го лица са притежавали издадени и валидни удостоверения за професионален електронен подпис.

От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията, както и че органите по приходите, извършили ревизията, са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА.

На следващо място, наличието на КЕП на органите, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, се установява по категоричен начин от приетото по делото удостоверение, издадено от трето лице, издател на КЕП – [фирма]. От същото се установява, че към датите на издаване на оспорения РА, заедно с приложените към него РД, ЗВР и ЗИЗВР, квалифицираните подписи са валидни и са издадени на органите по приходи, подписали електронните документи. Ето защо Съдът намира, че ЗВР, ЗИЗВР и РА са надлежно подписани.

Предвид гореизложеното Съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма.

#### **По приложението на материалния закон Съдът намира следното:**

Правният спор по делото се свежда до това налице ли са предпоставките по чл.19, ал.1 ДОПК. Разпоредбата в приложимата ѝ редакция (ДВ, бр.92 от 2017 г., в сила от 21.11.2017 г.), адаптирана към разглеждания случай, предвижда, 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 ДОПК, 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.

Цитираната норма създава особен случай на лична имуществена отговорност на лицата, управляващи задължени за данъци или осигурителни вноски субекти - задължени лица по чл.14, т.1 и 2 ДОПК. Кумулативно необходимите предпоставки за това са:

1. лицето да има качеството на управител, член на орган на управление, прокурист, търговски представител, търговски пълномощник на задължено юридическо лице по чл. 14, т. 1 и т. 2 от ДОПК към момента, към който са установени публичните задължения;
2. да е налице поведение на това лице, изразяващо се в действие или бездействие, чрез което се укриват факти и обстоятелства, които по закон лицето има задължение да обяви пред органа по приходите или публичния изпълнител;
3. невъзможност за събиране на публични вземания - данъци и задължителни осигурителни вноски;
4. причинно-следствена връзка между поведението на лицето и невъзможността за събиране на задължения за данъци или задължителни осигурителни вноски.

С влязъл в сила РА № Р-22220414003684-091-001/20.08.2015 г., издаден на [фирма] са установени задължения за данъци и ЗОВ, описани по-горе.

По отношение на установените с него задължения на [фирма] е образувано изпълнително производство – образувано е Изпълнително дело № 1600064/2016 г., наложен е заповед за всички банкови сметки и притежавани от юридическото лице ценни книжа. От страна на органите по приходите е установено, че дружеството не притежава движими вещи, няма налични авоари по банковите сметки, липсват данни за наличие на вземания от трети лица,



липса на притежавани дългосрочни и краткосрочни инвестиции, включително дялово участие в търговски дружества. Установени са данни за наличие на собствен на дружеството недвижим имот, върху който е учредена ипотека в полза на ТБ [фирма] за обезпечаване на договор за комбиниран банков кредит. Предвид липсата на активи, върху които да бъде наложено обезпечение, изпълнителното производство е прекратено, и задълженията са обявени за несъбираеми. Този факт не се оспорва от страните в съдебното производство.

Не е спорно в производството, че жалбоподателят Д. Д. е имал качеството на член на орган на управление или управител на задължено лице по чл.14, т.1 и 2 ДОПК, към момента за който са установени публичните задължения на [фирма]. Следователно е налице първият елемент от фактическия състав на чл.19, ал.1 ДОПК.

Вторият елемент от фактическия състав на чл.19, ал.1 от кодекса изисква лицето, в качеството си на член на орган на управление да е укрило факти и обстоятелства, които по закон е бил длъжно да обяви пред органа по приходите или публичния изпълнител. Укриването на факти и обстоятелства от правно значение предполага наличието на умисъл с оглед на посочената в нормата причинно-следствена връзка между това деяние и невъзможността да се съберат публични вземания като последица от него. В тази хипотеза са мислими две проявни форми - бездействие (липса на дължимо поведение към приходната администрация за посочване на настъпили факти и обстоятелства) или действие (активно поведение на субекта, с което настъпили факти и обстоятелства се прикриват от компетентната администрация). Въз основа на изложеното органите по приходите следва да докажат, че лицето е укрило факти и обстоятелства, които по закон е било длъжно да обяви пред органа по приходите или публичния изпълнител.

Субективният елемент (укриването) от фактическия състав на разглежданата норма ревизиращите органи обосновават с това, че през процесните периоди жалбоподателят Д. С. Д. е имал качеството член на орган на управление и като такъв е знаел или не е възможно да не знае, че участва в привидни доставки, т.е. че издателите на фактурите не са действителните доставчици на доставките на услуги и на материали и стоки, т.е. ревизираното лице не би могло да не предполага, че е замесено в данъчна измама.

В тази връзка с разпоредителното заседание, Съдът указва на ответника, че носи доказателствената тежест да установи съществуването на фактическите основания, посочени в обжалвания РА и изпълнението на законовите изисквания при издаването му. Указаният бяха конкретизирани, като на ответника беше указано, че носи доказателствената тежест да установи, че жалбоподателят в качеството си на управител на задълженото лице [фирма] през ревизирания период е укрил факти и обстоятелства, които по закон е бил длъжен да обяви пред органа по приходите или публичния изпълнител, и вследствие от това не са могли да бъдат събрани задължения за данъци, като посочи техния размер; както и в случай, че твърди извършване на данъчна измама от дружеството [фирма], на което жалбоподателят е бил управител през ревизирания период, или от неговите съконтрагенти нагоре или надолу по веригата от доставки, то негова е доказателствената тежест да установи тези обстоятелства.

Въз основа на събраните в хода на ревизията и съдебното производство доказателства безспорно се установява укриване на данни от страна на жалбоподателя, в качеството му на управител на [фирма], а именно: неподаването на ГДД по ЗКПО за 2011 г. и 2012 г.; неначисляване на задължения за ДДФЛ и ЗОВ на лица, назначавани на трудови правоотношения в [фирма], липса на подавани за тях Декларации Образец 1, неподаване на информация и данни за съответните данъчни периоди, за дължими вноски за осигуровки и данъци – вноски за ДОО, здравни, УПФ, Фонд ГВРС и данък върху доходите по отношение на наетите в дружеството служители на служебно правоотношение, както и подаване на СД по ЗДДС с невярно съдържание за съответните данъчни периоди.

Съгласно чл.141, т.2 от Търговския закон управителят представлява дружеството, организира и ръководи неговата дейност. Изхождайки от законовата регламентация, Съдът намира, че същият е бил длъжен да подаде данни и информация за съответните данъчни периоди относно

задълженията за ДДФЛ, ЗОВ, включително да подаде декларации Обр.1 за назначените лица, информацията за дължимите вноски за осигуровки за данъци, включително вноски за ДОО, ЗО, УПФ, ФГВРС, данък върху доходите на наетите в дружеството служители. В Наредба № Н-8/29.12.2005 г. за съдържанието, сроковете, начина и реда за подаване и съхранение на данни от работодателите, осигурителите за осигурените при тях лица, както и от самоосигуряващите се лица, са регламентирани съдържанието, сроковете, начина и реда за подаване и съхранение на данни от работодателите, осигурителите за осигурените при тях лица, както и от самоосигуряващите се такива лица. Чл. 2 от същата наредба, определя реда, по който работодателите, осигурителите и техните клонове и поделения, осигурителните каси, самоосигуряващите лица или упълномощени от тях лица подават в компетентната ТД на НАП декларации обр.1, 3 и 5. Нормата на чл.2, ал.2, т.2 от Наредба № Н-8/29.12.2005 г., определя, че в декларация Обр.6 подлежи на вписване общият размер на дължимите вноски за държавното и обществено осигуряване, учителският пенсионен фонд, допълнителното задължително пенсионно осигуряване, здравното осигуряване, ФВРС, за всички лица, подлежащи на осигуряване, респективно дължимият данък за внасяне за доходите от трудови правоотношения по смисъла на ЗДФЛ. Следователно Д., в качеството си на управител на дружеството през ревизирания период, е бил длъжен да подадена съответната информация и данни.

Нормата на чл.92, ал.1 ЗКПО определя, че данъчно задължените лица, които се облагат с корпоративен данък, подават годишна данъчна декларация по образец за данъчния финансов резултат и дължимия годишен корпоративен данък. ГДД не следва да бъдат подавани от данъчно задължени лица, които през съответния данъчен период не са извършвали дейност съгласно Закон за счетоводството. Безспорно е установено, че през данъчните периоди от 2011 г. до 2013 г., [фирма] е извършвало търговска дейност, факт установен с влезлия в сила по отношение на същото РА № Р-22220414003684-091-001/20.08.2015 г. Представяващият дружеството към онзи момент Д. Д. не е подал ГДД по ЗКПО за 2011 г. и 2012 г.

Безспорно е също, че дружеството чрез управителя си Д. С. Д. е подавало СД по ЗДДС за съответните данъчни периоди, но с данни, неотговарящи на действителните. Това обстоятелство се установи и с допуснатата по делото ССЕ. Съдът намира, че действията на жалбоподателя, а именно включване на кредитни известия с ДДС в общ размер на 30 936.20 лв., с отрицателен знак в дневник за продажби и СД по ЗДДС за м.декември 2012 г. и м.април 2013 г. без съответните доказателства за необходимостта от това, са довели до намаляване на задълженията за ДДС за тези периоди. Подаването на СД по ЗДДС е също едно от основните задължения на всяко регистрирано лице. Съдът намира, че разликата между действително установеното при ревизията на [фирма] и декларираното в СД по надлежния ред представлява "укриване" по смисъла на чл.19, ал.1 ДОПК. Д. Д. като управител на търговското дружество е бил задължен да подаде СД по ЗДДС, в които да бъдат отразени действително извършените и получените облагаеми доставки за съответните данъчни периоди. Следователно негова е отговорността за съответствието на декларираното с реално полученото. В качеството си на управител на [фирма], Д. С. Д. не може да не е формирал представа относно действителните и фиктивни доставки на дружеството, а от там и по отношение на реалните резултати за съответните данъчни периоди. Предвид факта на включването при определянето им в съответните фактури, респективно кредитни известия, неотразяващи реално извършени доставки, е налице укриване на действителното положение.

Аналогични са и изводите на Съда по отношение на неподадените данни и информация по ЗКПО, вноски за ЗО, за вноски за УПФ, ДОО и данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения. Жалбоподателят е съзнавал смисъла и значението на извършените от него действия, предвиждал е какви са последиците, и е искал или допускат тяхното настъпване, и в тази връзка съдът намира, че е налице умишлено укриване.

Укриването представлява несъответствие между декларираното и действителното състояние, но само ако е умишлено, т.е както се посочи по-горе, субектът да е бил наясно относно

смисъла и значението на действията или бездействията си, предвиждал е техните последици и е искал или допуснал тези последици. В тази връзка събраните по делото доказателства обезпечават тежашото върху ответника пълно доказване на поведение на ревизираното лице, изразяващо се в укриване на факти и обстоятелства, които по закон е било длъжно да обяви пред органа по приходите. Следователно е налице е втората предпоставка за ангажиране отговорността на жалбоподателя по чл.19, ал.1 ДОПК.

Безспорно се установява и наличието на третата и четвъртата предпоставка, а именно наличието на причинно-следствена връзка между укриването от Д. С. Д., в качеството му на управител данни и неудовлетвореното вземане и предвид установената по делото невъзможност на приходната администрация да съберат публичните задължения води до извод за кумулативно наличие на всички елементи от фактическия състав за ангажиране отговорността на жалбоподателя по чл.19, ал.1 ДОПК (в този смисъл Решение № 3270 от 06.03.2019 г. на ВАС по адм.дело № 12860/2018 г.

От прехвърлянето на търговското предприятие на трето лице – Д. В. Б., непосредствено преди издаването и връчване на издадения РА на дружеството, следва да се приеме, че жалбоподателят съзнателно е осуетил заплащането на дължимите данъци. Наред с това за последния не са били пречки да предположи, че правоприменикът няма да продължи да развива търговската дейност на [фирма], респ. няма да предприеме действия за покриване на вече възникналите данъчни задължения. Тези съждения също са подкрепени със съответните доказателства. Фактът, че според Търговския регистър Д. В. Б. е собственик на около още 30 дружества, с установени задължения към бюджета, някои и в големи размери, води до категоричния извод, че с това лице за управител дружеството няма изгледи да продължи да развива търговска дейност. Прехвърлянето на търговското дружество в хода на висяща ревизия, непосредствено преди издаване на РА № Р-22220414003684-091-001/20.08.2015 г., потвърждават умишъла на управителя по чл.19, ал.1 ДОПК. Съдът намира, че при такъв правоприменик, обременен с още поне 30 дружества с установени задължения в големи размери към държавния бюджет, е налице съзнателно осуетяване заплащането на задълженията по РА и изпълнителното производство на [фирма]. Жалбоподателят е прехвърлил задълженото дружество на лице, което вероятно е без каквото и да е имущество и доходи и правоприменик на няколко други търговски дружества с големи публични задължения. Оттук се налага изводът, че с прехвърлянето на дружествените дялове на [фирма] жалбоподателят е целял незаплащане на дължимите данъчни задължения.

По невъзможността за събиране на данъчните задължения съдът съобрази, че с разпоредбата на чл.20 ДОПК законодателят е въвел поредност при насочване на принудителното изпълнение, като е посочил главния длъжник - задължено лице по чл.14, ал.1 и ал.2 от кодекса, като първи длъжник, към който да бъдат насочени обезпечителните и принудителните мерки, пред законово встъпилия съдължник. Спрямо имуществото на дружеството са предприети действия - образувано е изпълнително дело № 1600064/2016 г. и вземанията не са погасени изцяло. В конкретния случай всички възможни действия по принудително събиране са насочени своевременно към главния длъжник, като са предприети необходимите процесуални действия за събиране на вземанията. Публичният изпълнител на НАП е изчерпал всички действия по събиране на задълженията от [фирма]. В хода на изпълнителното производство е наложен е запор на всички банкови сметки и притежавани от лицето ценни книжа, като са изпратени заповрни съобщения да всички търговски банки в страната. След проучване на финансовото и имуществено състояние на дружеството е установено, че същото не притежава МПС и други движими вещи. Не са установени данни за налични авоари по банковите сметки. Установено е, че не са налице и данни за наличие на вземания от трети лица, както и за притежаване на дългосрочни и краткосрочни инвестиции, включително дялово участие в други търговски дружества. Ето защо правилно събирането на публичните вземания е насочено към лицето, което е представлявало търговското дружество през ревизирания период.

Изложеното дотук обосновава извода на Съда за наличие в случая на всички елементи от фактическия състав на чл.19, ал.1 ДОПК. Това налага РА да бъде потвърден като правилен и законосъобразен.

Тъй като се потвърждават задълженията за ДДС, корпоративен данък и осигурителни вноски, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главните задължения.

Жалбата е неоснователна и като такава подлежи на отхвърляне.

При този изход на спора заявената от ответника претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателна. На основание чл.8, ал.1, т.5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 6 224.82 лв.

Така мотивиран и на основание чл.160 и чл.161 от ДОПК, Съдът

## **Р Е Ш Е Н И Е:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на Д. С. Д. от [населено място], [улица], ЕГН: [ЕГН], против Ревизионен акт № Р-22220417009267-091-001/07.08.2018 г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 1772/16.11.2018 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при Централното управление на НАП, относно ангажираната спрямо жалбоподателя отговорност по чл.19 ДОПК в качеството му на управител на [фирма], ЕИК:[ЕИК], за задължения на дружеството по ЗДДС в общ размер 30 236.20 лв. и лихви от 9 100.45 лв.; за корпоративен данък по ЗКПО за 2011 г. и 2012 г. в общ размер 123 846.16 лв. и лихви от 74 690.43 лв.; за вноски за ЗО в общ размер 3 958.74 лв. и лихви от 2 2186,14 лв.; за вноски за УПФ в общ размер 2 860.39 лв. и лихви от 1 740.96 лв.; за вноски за ДОО в общ размер 10 298.79 лв. и лихви от 6 289.53 лв. и за данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения в общ размер 4 205.11 лв. и лихви от 2 437.67 лв.

**ОСЪЖДА** Д. С. Д. от [населено място], [улица], ЕГН: [ЕГН], да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 6 224.82 лв. (шест хиляди двеста двадесет и четири лева и 82 ст.). Решението може да бъде обжалвано пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ: