

РЕШЕНИЕ

№ 6919

гр. София, 18.11.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21 състав, в публично заседание на 03.11.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Красимира Проданова

при участието на секретаря Кристина Петрова и при участието на прокурора Яни Костов, като разгледа дело номер **8608** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на Р. В. Т., ЕГН [ЕГН] срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221721006712-091-001 от 21.04.2022 г., издаден от С. Т. К. - орган, възложил ревизията и Д. С. С., ръководител на ревизията, мълчаливо потвърден от директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" (Д "ОДОП") - С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), на основание чл. 156, ал. 4 ДОПК, с който на основание чл. 19, ал. 1 ДОПК е ангажирана отговорността ѝ за задълженията на „ЛЕЙДИС“ ЕООД в общ размер на 519 265,46 лева, от които главница в размер на 375 723,42 лева и лихви в размер на 143 542,04 лева.

Жалбоподателят твърди, че не са налице предпоставки за реализиране на отговорността ѝ по чл. 19, ал. 1 ДОПК. Конкретно сочи, че не е налице укриване на факти и обстоятелства, както и причинно-следствена връзка между твърдяното укриване на данни и невъзможността да бъдат събрани задълженията на [фирма]. Релевира, че укриването на факти и обстоятелства, като проявна форма на поведението на субекта на отговорността предполага активно, съзнателно действие. При наличието на законово задължение на лицето, в качеството му на член на орган на управление или управител да обяви определени факти и обстоятелства пред органа по приходите или пред публичния изпълнител, нормата на чл. 19, ал. 1 ДОПК изисква това лице не просто да не изпълни задължението си за заявяване на фактите и

обстоятелствата, а да ги укрие. Позовава се на съдебна практика. Твърди, че само по себе си промяната в управлението категорично не би могло да се счете за форма на недобросъвестно поведение. Моли съда да отмени оспорвания акт като неправилен и незаконосъобразен. Претендира разноски.

В съдебно заседание, жалбоподателят редовно призован чрез процесуален представител поддържа жабата. Моли съда да отмени обжалвания РА. Претендира разноски, съгласно списък.

Ответникът по жалбата - директорът на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата. Счита, че оспорваният акт е законосъобразен, а жалбата е неоснователна и недоказана. Моли съда да я отхвърли. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Прокурорът от Софийска градска прокуратура счита жалбата за неоснователна и недоказана.

Административен съд София-град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, по отделно и в тяхната съвкупност, и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл. 160 от ДОПК, прие за установено следното:

Ревизионният акт е обжалван в рамките на предвидения за това срок, пред горестоящия в йерархията на приходната администрация орган. Връчен е лично на Р. В. Т. на 4.5.2022 г. С Жалба, вх. № 94-Р-207/17.05.2022 г. по регистъра на НАП С. е обжалван пред директора на дирекция "ОДОП" – С. на ЦУ на НАП. В срока по чл. 155, ал. 1 ДОПК директорът на дирекция "ОДОП" - С. не се е произнесъл по жалбата, поради което на основание 156, ал. 4 ДОПК, РА се смята за потвърден.

Жалбата до съда е подадена в срока по чл. 156, ал. 5 ДОПК чрез директора на дирекция "ОДОП", поради което е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Ревизионното производство е започнало със Със Заповед за Възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221721006712-020-001/29.11.2021 г., връчена на данъчно задълженото лице па 07.12.2021 г., изменена със ЗИЗВР № Р-22221721006712-020-002/01.02.2022 г., издадени от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП - С. е възложено извършването на ревизия на Р. В. Т. за ангажиране на отговорност по чл. 19 от ДОПК за задължения на „ЛЕЙДИС“ ЕООД за периода от 01.03.2018 г. до 30.09.2018 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221721006712-092-001/21.03.2022 г., връчен на данъчно задълженото лице на 28.03.2022 г., срещу констатациите на който не е подадено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

На основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, въз основа на констатациите, отразени в РД е издаден процесния Ревизионен акт № Р-22221721006712-091-001 от 21.04.2022 г., издаден от С. Т. К. - орган, възложил ревизията и Д. С. С., ръководител на ревизията.

С РА на основание чл. 21, ал. 1 от ДОПК във връзка с чл. 19, ал. 1 от ДОПК е ангажирана отговорността на Р. В. Т., ЕГН [ЕГН] за задълженията на „ЛЕЙДИС“ ЕООД в размер на 519 265,46 лева, от които главница в размер на 375 723,42 лева и лихви в размер на 143 542,04 лева.

В резултат на извършена проверка в информационния масив на НАП е установено, че горесцитираното дружество към 21.03.2022 г. е със задължения към бюджета за данък върху добавена стойност в размер на 375 723,42 лв., в т. ч. по РА №

P-22220418005374-091-001/07.05.2019 г. в размер на 375 708,64 лв., с който е извършена ревизия по ЗДДС за период от 01.01.2015 г. до 31.08.2018 г. и по СД по ЗДДС за м. 09.2018 г. в размер на 14,78 лв. и задължения за лихви в общ размер на 140 306,41 лв. Констатирано е, че отчетните регистри на дружеството по ДДС за периода м. 02.2018 г. до м. 09.2018 г. са подписвани от Р. В. Т., която до 21.05.2021 г. е била омъжена и е била известна пред обществото като Р. В. Р.. При извършена проверка в информационния масив на НАП е констатирано, че дългът на „ЛЕЙДИС“ ЕООД е категоризиран като несъбираем.

При ревизията е установено, че „ЛЕЙДИС“ ООД е вписано по фирмено дело № 12886/2000 г. по описа на СГС на 24.02.2010 г. с капитал от 5 000,00 лв., със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет. 4. Собственици на дружеството са Н. Д. Й. с дял от 1 700,00 лв. /34%/, С. П. с дял от 1 250,00 лв. /25%/, И. Г. П. с Дял от 1 050,00 лв. /21%/ и Х. М. К. с дял от 1 000,00 /20%/. Управител на дружеството е И. Г. П.. В резултат на вписана промяна от 16.06.2014 г. и в последствие от 26.01.2018 г., считано от последната дата съдружници в дружество, след прехвърляне на дружествени дялове са Ф. Й. В. с дял от 4 000,00 лв. /80%/ и Р. В. Р. с дял от 1 000,00 лв. /20%/, като дружеството се управлява и представлява от Р. В. Р.. На 15.10.2018 г. е вписана промяна в Търговския регистър на Агенция по вписванията. Тогава едноличен собственик на капитала на дружеството става Ф. Й. В., въз основа прехвърляне на дружествен дял от 28.09.2018 г. от Р. В. Р., като същото се управлява и представлява от Ф. Й. В..

В хода на ревизионното производство е констатирано, че Ф. Й. В. и Р. В. Р. са сключили дружествен договор за създаването на дружество с ограничена отговорност с наименование „ЛЕЙДИС“ ООД със седалище и адрес на управление в [населено място], [улица]. От ревизираното лице е посочено, че не разполага с изисканите документи в ИПДПОЗЛ, тъй като те са в архива на дружеството, което е продължило дейността си след нейното излизане като управител и съдружник. Заявено е, че през проверявания период няма никакви разпоредителни сделки с Движимо и Недвижимо имущество, като не разполага с изискваните банкови извлечения на дружеството. Пояснява, че доставчиците на дружеството намирал съдружникът й. Последният осъществявал контакти с тях, като са сключвани договори на пазарен принцип и в съответствие с добрите търговски практики. Работата се приемала с подписването на приемо-предавателни протоколи /ППП/, удостоверяващи реалното извършване на доставките и приемането на резултатите от тях. Посочено е, че получаването на първичните документи на дружеството, предаването на фактурите на счетоводителя, подписването на платежните за данъци и осигуровки, както и заплащането по сделките са били задължение на съдружникът и, който също така е подписвал справките декларации по ЗДДС за съответните данъчни периоди и дневниците за покупки. Също така е заявила, че фактурираните услуги са във връзка с обекти на контрагенти на дружеството, като стоките/материалите са съхранявани в складове на последните. От Р. В. Р. е заявено, че в качеството й на работодател е подписвала трудови договори на работниците и служителите, като същата не е получавала и предоставяла парични заеми на дружеството.

На „ЛЕЙДИС“ ЕООД е извършена ревизия за установяване на задължения по ЗДДС за периода от 01.01.2015 г. до 31.08.2018 г. Същата е приключила с РА № P-22220418005374-091-001/13.05.2019 г. и РА за поправка на РА № P-22220419081464-003-001/15.05.2019 г., с които са установени задължения в размер

на 402 414,49 лв. Актът е Влязъл в сила на 17.06,2019 г., тъй като не е обжалван.

По отношение на ревизирия период от 01.03.2018 г. до 30.09.2018 г. е установено, че основен доставчик на стоки на дружеството е „ЗАРИ ТРЕЙД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. В дневниците за покупки за периода от „ЛЕЙДИС“ ЕООД са отразени 206 фактури, издадени от горесцитираното дружество с данъчна основа от 2 324 082,48 лв. и ДДС в размер на 464 816,49 лв. с предмет: услуги по договор, ремонтни услуги, окомплектоване и архивиране на документи, рекламни услуги, консултантски услуги, промотиране, инвентаризация, доставки на стоки и консумативи, подложки меню, брандиране витрини, комисион по договор и др. Констатирано е, че за съставил фактурите от страна на „ЗАРИ ТРЕЙД“ ЕООД се е подписал К. И.. Към част от издадените фактури от „ЗАРИ ТРЕЙД“ ЕООД от „ЛЕЙДИС“ ЕООД са представени 19 стокови разписки, в които е посочен продавач „ЗАРИ ТРЕЙД“ ЕООД с МОЛ - К. И., а купувач е „ЛЕЙДИС“ ЕООД с МОЛ - Р. В. Р., като същите са подписани от страна на възложителя от горесцитираното физическо лице.

На „ЗАРИ ТРЕЙД“ ЕООД е извършена ревизия с обхват по ЗДДС от 01.12.2017 г. до 30.06.2018 г., приключила с издаването на РА №Р-22221418003011-091-001/09.01.2019 г., като същия ведно с доказателствата са присъединени към ревизионното производство на „ЛЕИДИС" ЕООД с Протокол №1235426/15.02.2019 г. При ревизията на „ЗАРИ ТРЕЙД“ ЕООД е установено, че управителя на дружеството К. И. има влязла в сила присъда от 31.10.2017 г., с която лицето е лишено от право да упражнява професия или дейност като материално отговорно лица за срок от 6 Години. По отношение на доставките, по които „ЗАРИ ТРЕЙД“ ЕООД е изпълнител е прието от приходните органи, че деклариралите в дневниците за продажби фактури за периода от 01.04.2018 г. до 30.06.2018 г. са издадени без да е настъпило данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС. Същите са издадени без основание, поради което данъкът по тях е начислен неправомерно, като ревизията е определила нулева данъчна основа на облагаемите доставки с Място на изпълнение на територията на страната. По отношение на начисления данък във фактурите за продажби е прието, че съгласно чл. 85 от ЗДДС данъкът е изискуем от всяко лице, поето посочи данъка във фактура и/или известие по чл. 112 от ЗДДС.

В хода на ревизията на „ЛЕЙДИС“ ЕООД е прието, че посочените в дневниците за покупки фактури, издадени от „ЗАРИ ТРЕЙД“ ЕООД не отразяват реални доставки па стоки и услуги по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. Формирано е заключение, че чрез същите ревизираното дружество отчита привидни доставки, водещи до отклонение от данъчното облагане, изразяващо се в неправомерно приспадане на данъчен кредит, като в резултат па това е налице намаляване размера на подлежащия за внасяне ДДС.

В хода на ревизията на „ЛЕЙДИС“ ЕООД са извършени насрещни проверки на почти всички клиенти за периода, през който Р. В. Т. е управител на дружеството. При проверките от клиентите на дружеството са представени фактури с предмет: комисион, стока, материали, рекламни материали, почистващи материали, консултантски услуги, инвентаризация, окомплектоване на документи, окомплектоване и архивиране на документи, дизайн меню, брандиране витрини, ремонтни дейности и услуги по договор, ремонтни дейности, промотиране.

След анализ на представените документи от „ПАНИНИ ГРУП ХБ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ПРО ДИСТРИБЮШЪН“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „СТРАЙД 96“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „СТАР МАТИРИЪЛС“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ГОСТИЛНИЦА АТАНАСОВ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ПАНИНИ ГРУП БП“ ЕООД с ЕИК[ЕИК],

„ПАНИНИ ГРУП Г“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „РЗ 2018“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „АВАЛАР“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „СИРАНА ТРЕЙД“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] е установено, че фактурите са издадени от „ЛЕЙДИС“ ЕООД. За МОЛ и съставител е посочена Р. В. Р., като всяка представена фактура е подписана от горесцитираното лице. Положен е печат на „ЛЕЙДИС“ ЕООД. От контрагентите на дружеството са представени ППП към всяка една издадена фактура от „ЛЕЙДИС“ ООД. В тях се посочва, че дружеството-издател се представлява от Р. В. Р., както и че същата е предала стоката или услугата, за което е положила подпис и печат на дружеството. Направен е извод, че не става ясно какъв е начина на плащане по тях, тъй като в една част от тях е посочен начин на плащане в брой – отложено. В същото време на следващия ред на фактурата е посочено - банкова сметка на „ЛЕЙДИС“ ЕООД, а върху останалите фактури е посочен начин на плащане - по банка, банкова сметка на „ЛЕЙДИС“ ЕООД. И в двата случая не е цитирано нето в коя банка се намира Сметката, нето нейния номер.

След извършена проверка в информационния масив на НАП е установено, че СД по ЗДДС за периода от 02.2018 г. до 09.2018 г. са подавани от Р. В. Р. с КЕП Radostina Vladimirova Raycheva 23C41C01.

От приходните органи е формиран извод, че е налице причинно - следствена връзка /каузална/ между декларирането на неточни факти и обстоятелства и несъбираемостта на задълженията. Горното е мотивирано е факта, че укривайки факти и обстоятелства относно получени фактури от дружества, зад които не стоят реално извършени доставки, ревизираното лице, в качеството му на управител на дружеството е допуснало подаването на декларации по ЗДДС на „ЛЕЙДИС“ ЕООД със занижени данъчни задължения, като последица от това е липсата на навременна информация за задълженията, което пък е причина данъчната администрация да не заяви претенциите си непосредствено след декларирането на същите.

Прието е, че ревизираното лице е укрило факти и обстоятелства, които по силата на чл. 125, ал. 1 от ЗДДС, които е било длъжно да обяви пред органа по приходите. В подкрепа на така направения извод са констатациите, направени с РА № Р-22220418005374-091-001/07.05.2019 г. и РА за поправка на РА № Р-22220419081464-003-001/15.05.2019 г. на „ЛЕЙДИС“ ООД, с който е установено, че от дружеството неправомерно е упражнено право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени му от „ЗАРИ ТРЕЙД“ ЕООД, през ревизирания период. Посочено е, че ревизираното лице е удостоверявало получаването на стоки и услуги от прекия доставчик с подписването на стокови разписки. С посочването на начин на плащане по банка по фактурите от прекия доставчик, без да е цитирана банкова сметка е налице умисъл, тъй като „ЗАРИ ТРЕЙД“ ЕООД е нямало действаща банкова сметка към момента на издаване на фактурите на „ЛЕЙДИС“ ООД, нито регистриран ЕКАФП. Също така е прието, че съставяйки фактури от името на „ЛЕЙДИС“ ООД на клиентите на дружеството, в качеството ѝ на управител на „ЛЕЙДИС“ ООД ѝ е било известно, че плащане по тях няма да бъде извършено, тъй като във фактурите или е вписано плащане в брой - отложено или по банкова сметка на „ЛЕЙДИС“ ООД без да е посочена банкова сметка на дружеството. От получените движения по банковите сметки на „ЛЕЙДИС“ ООД е установено, че по тях и от тях, не са извършени преводи от клиенти или към доставчици. От представените счетоводни справки от доставчиците

на „ЛЕЙДИС“ ООД, е установено че са налице данни за осчетоводени тристранни споразумения между съответния клиент на „ЛЕЙДИС“ ООД, самото дружество и „ЗАРИ ТРЕЙД“ ЕООД. В резултат на това е формирано заключение, че с тях е избегнало превеждането на дължимите суми по банковите сметки на „ЛЕЙДИС“ ООД, с което е препятствано извършването на принудително събиране на задълженията на последното. Поради това, че по банковите сметки на „ЛЕЙДИС“ ООД не постъпват парични средства от клиентите на дружеството на база на споразуменията за прихващане между горецитираните лица е направен извод, че е налице и хипотезата на чл. 19, ал. 2 от ДОПК.

С оглед на гореизложеното на основание чл. 19, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК във връзка с чл. 21, ал. 1 от ДОПК е ангажирана отговорност на Р. В. Т., в качеството и на управител на „ЛЕИДИС“ ООД за задължения на дружеството в размер на 516 029,83 лв., в т. ч. за Данък добавена стойност в размер на 375 723,42 лв. и за лихви в размер на 140 306,41 лв., в т. ч. по РА № Р-22220419081464-003-001/15.05.2019 г. за периода от 01.01.2015 г. до 31.08.2018 г., от които за ревизирания период: главница - 375 708,64 лв. и лихва в размер на 140 301,26 лв. и от декларирани задължения за ДДС - по СД по ЗДДС за м. 09.2018 г. в размер 14,78 лв. и лихва 5,27 лв.

Според приходните органи Р. В. Т., ЕГН [ЕГН], в качеството си на управител не е предприела действия за погасяване на задълженията на дружеството „ЛЕЙДИС“ ЕООД към бюджета, а е прехвърлила управлението на дружеството. Промяната в управлението на „ЛЕЙДИС“ ЕООД, ревизираното лице е извършило в хода на извършвана ревизия на дружеството.

Предвид това е изведен извод, че ревизираното лице не може да не знае, че дружеството има задължения, за погасяването на които не е предприело действия и е налице невъзможност да се съберат дължимите данъци. Прието е наличието и на останалите изисквания за отговорността по реда на чл. 19 ДОПК, а именно: поведение на това лице, изразяващо се в укриване на факти и обстоятелства, които по закон е било длъжно да обяви пред органа по приходите или публичния изпълнител и вследствие на това поведение, не могат да бъдат събрани установените публични задължения по ЗДДС на дружеството с влезлия в сила РА.

Органите по приходите, приели, 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. Разликата между декларираното по надлежния ред и действително установеното при ревизията е укриване по смисъла на **чл. 19, ал. 1 ДОПК**. В случая Р. В. Т. е била наясно със смисъла и значението на действията си, предвиждала е техните последици и е искала или допускала тяхното настъпване, поради което укриването е умишлено. Налице е и причинна връзка между укритите от управителя данни и неудовлетвореното вземане, което наред с установената по делото невъзможност на органите по приходите да съберат публичните задължения сочи към кумулативна даденост на всички елементи за ангажирането на отговорността на ревизирания по **чл. 19, ал. 1 ДОПК**. Позовават се на практика на ВАС. Изтъкнато като косвено доказателство в подкрепа на изложеното е промяната

в управлението на „ЛЕЙДИС“ ЕООД, в хода на ревизията. По делото е приета административната преписка.

От правна съдът намери за установено следното:

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 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. Това е относимо и за РД, ЗВР и ЗИЗВР.

На следващо място, спазени са 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 жалбоподателката Р. В. Т., ЕГН [ЕГН], е ангажирана по чл. 19, ал. 1 и ал. 2 ДОПК, с които е създаден особен случай на лична имуществена отговорност на лица, управляващи задължения за данъци и осигурителни вноски субекти или тези, които са длъжни да ги удържат и внасят - 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, обективизиращи 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. (Решение № 3447 от 11.03.2019 г. на ВАС по адм. дело № 14466/2018 г.).

В случая е установено, че е налице първата предпоставка. През ревизирия период Р. В. Т., ЕГН [ЕГН] е представлявала търговското дружество „ЛЕЙДИС“ ЕООД. Имала е качеството на управител.

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 или 2 ДОПК. На „ЛЕЙДИС“ ЕООД през този период са установени с влязъл в сила Ревизионен акт № Р-22220418005374-091-001/13.05.2019 г. и РА за поправка на РА № Р-22220419081464-003-001/15.05.2019 г. данъчни задължения, невнесени до момента на издаване на РА на Р. В. Т.. Следва да се има предвид, че издаденият ревизионен акт на „ЛЕЙДИС“ ЕООД 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. Така в Решение № 6208/25.05.2021 г. на ВАС по адм. дело № 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. В Решение № 2490/23.02.2021 г. на ВАС по адм. дело № 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 по укриване на факти и обстоятелства от Р. В. Т., които по закон е била длъжна 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 ГДД с неверни данни за осъществени доставки, за които е установено, че не са декларираны 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. По делото няма спор, че в декларацията е посочена цената, за която има издадена фактура.

С оглед на фактите и обстоятелствата по делото не може да бъде приета тезата на органите по приходите, че подаването на справка-декларация по ЗДДС, в която е посочена цената на доставка, за която има издадена фактура, която доставка е приета за нереална впоследствие в ревизионното производство на дружеството-получател по процесната доставка, е налице укриване на факти и обстоятелства по смисъла на **чл. 19, ал. 1 от ДОПК**.

Само с представяне и позоваване на влезлите в сила РА на дружеството, черпене на доводи единствено въз основа на отразеното в тях, 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 справки-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 задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски. В този смисъл е и трайната практика на ВАС – Решение № 8311 от 20.06.2018 г. на ВАС по адм. д. № 14694/2017 г.; Решение № 5803 от 17.04.2019 г. на ВАС по адм. д. № 1285/2019 г.; Решение № 3776 от 11.03.2020 г. на ВАС по адм. д. № 11972/2019 г.; Решение № 6250 от 28.05.2020 г. на ВАС по адм. д. № 1412/2020 г.; Решение № 515 от 21.01.2022 г. на ВАС по адм. дело № 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.

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**. Фактът, че Р. В. Т. е прехвърлила дяловете си от „ЛЕЙДИС“ ЕООД и управлението на Р. В. Т. в хода на извършвана ревизия на дружеството, не води до автоматичен извод, че това е довело до невъзможност да бъдат събрани установените публичните вземания.

Разпоредбата на чл. 19, ал. 2 от ДОПК предвижда отговорност за физическите лица при недобросъвестни плащания, довели до намаляване имуществото на юридическото лице. Това може да стане само при конкретно посочените в тази Н. случаи, а именно: плащания в натура или в пари от имуществото па задължено юридическо лице по чл. 14, т. 1 или т. 2 от кодекса, представляващи скрито разпределение на печалбата или дивидент, или отчуждаване на имущество на задълженото лице безвъзмездно или по цени, значително по-ниски от пазарните.

Според разпоредбата на чл. 19, ал. 2 от ДОПК управител, член на Орган на управление, прокурист, Търговски представител, търговски пълномощник на задължено Юридическо лице по чл. 14, т. 1 и 2 носи отговорност за непогасените задължения на задължено юридическо лице по чл. 14, т. 1 и 2, когато недобросъвестно извърши едно от следните действия, в резултат на което имуществото на задълженото лице е намаляло и по тази причина не са

погасени задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски:

1. извърши плащания в натура или в пари от имуществото на задълженото лице, представляващи скрито разпределение на печалбата или дивидент, или имущество, включително предприятието, на задълженото лице безвъзмездно или по цени, значително по-ниски от пазарните;

2. извърши действия, свързани с обременяване с тежести на имуществото на задълженото юридическо лице за обезпечаване на чужд дълг и то бъде осребрено в полза на третото лице.

Горната разпоредба изисква от субективна страна да е налице недобросъвестност на управителя, но от друга /обективна страна/ следва да е налице действие, вследствие на което имуществото на задълженото лице да е намаляло и това да е причина за неплащането на данъци или задължителни осигурителни вноски.

Първата хипотеза на чл. 19, ал. 2 от ДОПК съдържа два състава - недобросъвестно плащане в натура от имуществото на задълженото лице, представляващо скрито разпределение на печалбата и недобросъвестно плащане в пари от имуществото на задълженото юридическо лице, представляващо скрито разпределение на печалбата. Втората хипотеза от своя страна също съдържа два фактически състава - недобросъвестно безвъзмездно отчуждаване на имущество на задълженото лице и недобросъвестно отчуждаване на имущество на задълженото лице на цени, значително по-ниски от пазарните.

Съгласно разпоредбата на чл. 20 от ДОПК, в случаите по чл. 19 обезпечението и принудителното изпълнение се насочват първо срещу имуществото на основния длъжник. Отговорността по чл. 19, ал. 1 от ДОПК е субсидиарна, а не солидарна, което предполага, че само при невъзможност установените публични задължения да бъдат събрани от имуществото на длъжника следва да се премине към установяване и събиране от лицето, отговорно по чл. 19 от ДОПК.

В конкретния случай обаче не са ангажирани доказателства, жалбоподателката да е извършила злоупотреба с имущество на „ЛЕЙДИС“ ЕООД, което да е довело до затрудняване или възпрепятстване на плащанията за данъци и задължителни осигурителни вноски. Справките в имотния регистър на Агенцията по вписванията и информационната система на НАП не свидетелстват за придобити от ревизираното лице движими и недвижими Имущества собственост па цитираното дружество, като такива данни не са установени в хода на ревизията. Отговорността на управляващия е лимитирала до размера на извършените плащания, съответно До размера на намаленото имущество, като посочените материално правни условия следва да са налице кумулативно, й отсъствието на което и да е от тях, води до неприложимост на нормата. Предвид горното не са налице предпоставките за реализиране на отговорност на Р. В. Р. по чл. 19, ал. 2 от ДОПК.

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. Не са приложени доказателства за заплатено адвокатското възнаграждение, поради което такова не следва да се присъжда. Съдът намира, че следва да присъди разноски в размер на 10,00 /десет/ лева за държавна такса.

Мотивиран от изложеното и чл. 160, ал. 1 ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на Р. В. Т., ЕГН [ЕГН], Ревизионен акт № Р-22221721006712-091-001 от 21.04.2022 г., издаден от С. Т. К. - орган, възложил ревизията и Д. С. С., ръководител на ревизията, мълчаливо потвърден от директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, на основание чл. 156, ал. 4 ДОПК, с който на основание **чл. 19, ал. 1 ДОПК** е ангажирана отговорността на Р. В. Т., ЕГН [ЕГН], за задълженията на „ЛЕЙДИС“ ЕООД в общ размер на 519 265,46 лева, от които главница в размер на 375 723,42 лева и лихви в размер на 143 542,04 лева.

ОСЪЖДА дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - С. при ЦУ на НАП да заплати на Р. В. Т., ЕГН [ЕГН], разноски по делото в размер на 10,00 /десет/ лева.

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

СЪДИЯ: