

# РЕШЕНИЕ

№ 6060

гр. София, 04.11.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 55 състав,**  
в публично заседание на 13.10.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Диана Стамболова**

при участието на секретаря Антонина Бикова, като разгледа дело номер **1873** по описа за **2020** 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 от А. Н. А. срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221018003503-091-001/ 21.05.2019г., издаден от Ф. С. Й. – орган, възложил ревизията, и Г. А. П. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 70/15.01.2020 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, с който на А. Н. А. с [фирма] е ангажирана отговорност по чл. 19, ал. 2 от ДОПК, в качеството на управител на [фирма], ЕИК[ЕИК], за задължения за корпоративен данък в размер на 30 835.19 и лихви в размер на 7 723.54 лв., установени с РА. Жалбоподателят оспорва РА като нищожен и незаконосъобразен. Счита, че фактическите констатации не са подкрепени от събраните в хода на производството доказателства. Излага съображения за недоказаност на фактическия състав по чл. 19, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК, т.к. липсва основание да се приеме, че той е бил недобросъвестен, нито е доказана причинно-следствената връзка между поведението му и невъзможността да се платят дължимите задължения. В подкрепа на твърденията си цитира практика на Върховния административен съд /ВАС/. Навежда доводи, че [фирма] има вземания, които многократно надвишават задължението за корпоративен данък. Сочил, че незаконосъобразно му е вменена отговорност за лихви в общ размер на 7 723.54 лв., начислени върху невнесените в срок задължения за корпоративен данък. С доводи за липса на компетентност, допуснати съществени процесуални нарушения, материална

незаконосъобразност и немотивираност на обжалвания административен акт, жалбоподателят моли за неговата отмяна.

В съдебно заседание и по съществуто на спора, жалбоподателят чрез пълномощника си поддържа жалбата на изложените в нея основания и моли съда да я уважи. Представя подробни писмени бележки. Претендира присъждане на направените по делото разноски за държавна такса и ССЕ.

Ответната страна Директорът на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, становищата на страните и съобрази приложимия закон, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221018003503-020-001/15.06.2018г., връчена електронно на 97.06.2018г., изменена със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22221018003503-020-002/01.10.2018г., издадени от Ф. С. Й., на длъжност началник сектор „Ревизии“, в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на А. Н. А. за установяване на отговорност по чл. 19 от ДОПК, в качеството на управител на [фирма] за задължения на дружество за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за данъчни периоди от 01.01.2015г. до 31.12.2016г., установени с влязъл в сила РА №Р-222217170007255-091-001/16.04.2018 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/№Р-22221018003503-092-001/28.11.2018г., връчен на 04.12.2018 г. по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК. На основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК ревизираното лице е подало възражение с вх. №59-00-810/19.12.2018г. срещу констатациите в РД. Възражението е обсъдено в мотивите на РА, като е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22221018003503-091-001/21.05.2019г., издаден от Ф. С. Й. – орган, възложил ревизията, и Г. А. П., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

Процесната ревизия е първа за установяване на задължения по чл. 19 от ДОПК за периода 01.01.2015 г. -31.12.2016 г., посочен в заповедите за възлагане.

С оспорвания РА на жалбоподателя е вменена отговорност по реда на чл. 19 от ДОПК за задължения на [фирма] за корпоративен данък за 2016 г. в размер на 30 836.19 лв. и лихви в размер на 7 723.54 лв.

Установено е, че А. Н. А. е управител и едноличен собственик на капитала на [фирма] от 11.12.2015г. до издаване на оспорения РА.

В хода на ревизията, с цел изясняване факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на жалбоподателя, са извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА, по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 37, ал. 3 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ с изх. №Р-22221018003503-040-001/13.07.2018г., с което е изисквана информация за притежавани от жалбоподателя имоти, финансови активи, движими ценности, притежавани акции и дялове, открити банкови сметки и движение по тях и

др. документи, отразяващи финансовото му състояние. Изискани са също и писмени обяснения, изясняващи относимите към ревизионното производство факти и обстоятелства, свързани с участието му в управлението, представителството и търговските дела на [фирма] за периода, попадащ в обхвата на ревизията, предприети действия в интерес на дружеството, включително и за изпълнение на задълженията към бюджета, наличното за дружеството движимо и недвижимо имущество и разпореждането с него, от кого е водено счетоводството и кое е лицето, подписвало документи, включително справки-декларации /СД/ по ЗДДС, Годишни данъчни декларации по чл. 92 от ЗКПО и др. Изискани са още аналитични счетоводни справки на сметки 501 и 503 за периода от м. 12.2015 г. до връчване на искането, както и оборотни ведомости, главна книга, счетоводен баланс, справки за налични активи, инвентаризационен опис и др.

В отговор А. Н. А. е представил доказателства и писмени обяснения с писмо с вх. №24-00-1248#5/04.10.2018 г.

На основание чл. 45 е извършена насрещна проверка на [фирма], за резултатите от която е съставен Протокол №П-22221718146649-141-001/03.09.2018г.

На 10.10.2018г. е извършено посещение на място в офиса на [фирма], за което е съставен Протокол №0855340/10.10.2018 г.

С протокол №0855345/24.10.2018г. са присъединени доказателствата, събрани в хода на извършената ревизия на [фирма], приключила с РА №Р-22221717007255-091-001/16.04.2018 г.

Съгласно чл. 20 от ДОПК, в случаите по чл. 19 от ДОПК, обезпечението и принудителното изпълнение се насочва първо срещу имуществото на задълженото лице, в случая [фирма]. С оглед това ревизиращият екип е констатирал, че по данни на дирекция „Събиране“, отдел „Публични вземания“ при ТД на НАП С. на дружеството е образувано изпълнително дело №170246675/2017г. За обезпечаването на публичния дълг са наложени единствено запори върху декларираните банкови сметки на дружеството, тъй като то не притежава други активи.

След така описаните процесуални действия и след анализ на събраните в хода на ревизията доказателства, органите по приходите са приели за осъществен фактическия състав на чл. 19, ал. 2 от ДОПК за ангажиране на отговорност на А. Н. А. за установени задължения за корпоративен данък, който не е платен от [фирма]. Недобросъвестността на жалбоподателя, в качеството на управител и едноличен собственик на капитала на [фирма], се изразява в следните действия:

С Договор за паричен заем от 14.11.2016г., [фирма] предоставя на [фирма], ЕИК[ЕИК], с управител и едноличен собственик на капитала А. Н. А., сума в размер на 250 000.00 лв. със срок на връщане – 14.11.2019г. По договора за паричен заем, съгласно банково бордеро от 18.11.2016г. е извършен паричен превод с получател [фирма], ЕИК[ЕИК] по банкова с/ка [банкова сметка], с основание – „увеличаване на капитала от името и за сметка на [фирма] –дог. за заем“.

При извършен анализ на предоставените банкови извлечения от сметка на [фирма] в [фирма] - №BG02IABG80981000193801, органите по приходите са установили, че за периода 01.01.2017 г. до 30.06.2017 г. по сметката са внасяни парични средства в размер над 500 хил. лв. от упълномощеното лице – Е. Г. С. на основание „захранване на сметка“, като същите под формата на вътрешнобанков превод, са прехвърляни по банкова сметка №[банкова сметка] при [фирма], офис Р. на Г. В. П., която също е упълномощена от А. Н. А..

С Договор за встъпване в дълг от 01.05.2016г., сключен с [фирма], ЕИК[ЕИК], с управител П. Х. П., ЕГН [ЕГН], в качеството на длъжник и [фирма], в качеството на поемател на дълг, страните се споразумяват поемателят на дълга да встъпи солидарно в дълга на длъжника към кредиторите, като общият размер на поетите задължения няма да надхвърли сумата от 100 000.00 лв. Поемателят се задължава да изпълнява задължението си в срок до 01.05.2020 г.

Органите по приходите са установили, че двете дружества са свързани по смисъла на §1, т. 3 от ДР на ДОПК, тъй като П. Х. П. и А. Н. А. са управители в Сдружение „Спортен Клуб Пулс-С.“, ЕИК[ЕИК], за което с РА №22221717001367-091-001/15.03.2018г. е установено, че извършва парични преводи на [фирма], без да има извършени услуги.

Към договора за встъпване в дълг са представени:

- Приемо-предавателен протокол от 31.05.2016г., с който Длъжникът и Поемателят на дълг се споразумяват, че извършените плащания, направени от [фирма] към доставчици на [фирма] за периода 01.05– 31.05.2016 г. на обща стойност 69 997.02 лв., представляват плащане на [фирма] към [фирма] .

- Приемо-предавателен протокол от 31.07.2016г., с който Длъжникът и Поемателя на дълг се споразумяват, че извършените плащания, направени от [фирма] към доставчици на [фирма] за периода 01.07.2016 г. – 31.07.2016 г., на обща стойност 20 004.75 лв., представляват плащане на [фирма] към [фирма].

- Приемо-предавателен протокол от 31.08.2016г., с който Длъжникът и Поемателят на дълга се споразумяват, че извършените плащания от [фирма] към доставчици на [фирма] за периода 01.08.-31.08.2016 г. на обща стойност 9 006.37 лв., представляват плащане на [фирма] към [фирма], на основание договор за встъпване в дълг от 01.05.2016 г.

Въз основа на установеното органите по приходите са заключили, че чрез извършените действия управителят на [фирма] е съзнавал и целял препятстването на плащането на данъчните и осигурителни задължения на дружеството. Чрез отклоняване на парични средства от [фирма] под формата на предоставени заеми на дружества, на които е едноличен собственик и управител, както и встъпване в чужд дълг, в резултат на което имуществото на [фирма] е намаляло. По този начин дружеството е поставено в невъзможност да изплати задълженията си към бюджета за данъци и осигурителни вноски.

Във връзка с горното се обосновава причинно - следствена връзка между поведението на управителя и едноличен собственик на капитала А. Н. А. и финансовото състояние на дружеството. В качеството си на такъв той е бил в течение на дейността и задълженията на дружеството и не е предприел никакви действия за тяхното погасяване. Напротив със своите действия е препятствал събирането на декларациите и установени данъчни и осигурителни задължения.

В обобщение на изложеното е направен извод, че е налице недобросъвестно поведение от страна на жалбоподателя, което се намира в причинно-следствена връзка с възникването и неплащането на задълженията на представляваното от него дружество.

В рамките на задължителното административно оспорване Ревизионен акт № №Р-22221018003503-091-001 от 21.05.2019г., е потвърден с Решение № 70/15.01.2020 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, като са възприети изцяло мотивите на органите по приходите.

РА е оспорен по съдебен ред с жалба вх. № 53-04-94/28.01.2019г., подадена чрез ДОДОП – С. до АССГ. Жалбата е депозирана в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК, от активно процесуално легитимирано лице, срещу подлежащ на оспорване акт и след изчерпване на задължителния административен ред за обжалване, с оглед на което, съдът приема, че правото на жалба е надлежно упражнено и депозираната жалба като редовна и допустима подлежи на разглеждане по същество.

По делото е назначена съдебно-счетоводна експертиза, чието заключение не е оспорено от страните и прието от съда като обективно. Съгласно заключението на ССЕ, вещото лице е установило следните вземания на главния длъжник [фирма]:

1. към 16.04.2018г., когато са установени задълженията на [фирма] по Ревизионният акт № Р-22221717007255-091-001/ 16.04.2018г. :

- вземания от [фирма] – 10 200 лв.;
- вземания от [фирма] – 29 400.00 лв.;
- вземания от [фирма] – 99 008.14 лв.;
- вземания от Д. Е. П. – 11 178.90 лв.;
- вземания от други физически лица – 179.00 лв.
- вземане от [фирма] – 250 000 лв.

Общ размер на вземанията към тази дата: 399 991.04 лв.

2. към 21.05.2019г., когато е ангажирана солидарната отговорност на А. А. по процесния РА:

- вземания от [фирма] – 10 200 лв.;
- вземания от [фирма] – 29 400.00 лв.;
- вземания от други физически лица – 179.00 лв.
- вземане от [фирма] – 250 000 лв.;
- вземане, отразено по сч. сметка 498 „Други дебитори“ – 116 647.53 лв.

Общ размер на вземанията към тази дата: 406 426.53 лв.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи по съществуването на правния спор:

Жалбата е депозирана в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК, от активно процесуално легитимирано лице, срещу подлежащ на оспорване акт и след изчерпване на задължителния административен ред за обжалване, с оглед на което, съдът приема, че правото на жалба е надлежно упражнено и депозираната жалба като редовна и допустима подлежи на разглеждане по същество.

РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК и в предвидената форма и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК. Ревизионното производство е извършено при спазване на процесуалните правила на ДОПК за извършването на ревизията. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения, съставляващи самостоятелно отменително основание.

При постановяването на РА е допуснато нарушение на материалния закон.

В разпоредбите на чл.19, чл.20 и чл.21 от ДОПК са регламентирани предпоставките и реда за ангажиране на особен вид лична имуществена отговорност, предвидена за трети лица - членове на органи на управление или управители на задължено лице по чл.14, ал.1 и 2 от ДОПК. Материално-правните норми на ал.1 и ал.2 на чл.19 ДОПК регламентират самостоятелни хипотези на тази отговорност, различни по своя фактически състав. В настоящия случай, предмет на съдебната проверка е наличието или липсата на предпоставките на лична имуществена отговорност по чл. 19, ал.2 ДОПК. Съгласно разпоредбата която 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 т. 2 от ДОПК недобросъвестно извърши плащания в натура или в пари от имуществото на задълженото лице, представляващи скрито разпределение на печалбата или дивиденди, или отчужди имущество на задълженото лице безвъзмездно или по цени, значително по-ниски от пазарните, вследствие на което имуществото на задълженото лице е намаляло и по тази причина не са изплатени данъци или задължителни осигурителни вноски, отговаря за задължението до размера на извършените плащания, съответно до размера на намалението на имуществото. В §1, т. 5, б. „а“ от Допълнителните разпоредби /ДР/ на ЗКПО е регламентирано, че скрито разпределение на печалбата са сумите, несвързани с осъществяваната от лицето дейност, начислени, изплатени или разпределени под каквато и да било форма в полза на акционерите, съдружниците или свързани с тях лица, с изключение на дивидентите по т. 4, б. „а“ и „б“.

С оглед характера на особената отговорност- отговорност на трети лица за задължения на задължено лице по чл.14, т.1 и 2 ДОПК, доказателствената тежест за установяване на елементите от фактическия състав е на органа по приходите, в качеството му на ревизиращ орган. Задължение на органа по приходите е да установи наличието на посочените по-горе предпоставки.

Безспорен по делото е само първият от елементите на фактическия състав на чл. 19, ал.2 ДОПК - ревизираното лице е било управител на търговско дружество към момента, към който са установени публичните задължения.

Сочените в РА действия (предоставен заем на [фирма], встъпване в дълга на [фирма] и тегления и внасяния по сметка на „Е.“) не представляват нито скрито разпределение на печалбата, нито разпределение на дивидент, нито безвъзмездно отчуждаване на имущество на дружеството или отчуждаване по цени, значително по-ниски от пазарните. Именно това са действията, предвидени в чл. 19, ал. 2 от ДОПК в приложимата в случая редакция, които биха могли да обосноват солидарна отговорност. Тези действия категорично не представляват скрито разпределение на печалбата или дивидент.

В хода на съдебното производство е установено и че предоставеният заем и встъпването в дълг са възмездни.

1. Предоставеният заем на [фирма] е лихвоносен. По делото се съдържат 3 бр. хронологични ведомости по с-ка 721 Приходи от лихви за данъчни периоди 2016 г. – 2018 г., от които е видно, че дружеството – заемодател е осчетоводило приходи от лихви от заема в следния размер:

- към 31.12.2016 г. са осчетоводени приходи от лихви във връзка с предоставения на [фирма] заем в размер на 1 325.34 лв.;
- към 31.12.2017 г. са осчетоводени приходи от лихви във връзка с предоставения на [фирма] заем в размер на 11 219.18 лв.;
- към 31.12.2018 г. са осчетоводени приходи от лихви във връзка с предоставения на [фирма] заем в размер на 8 726.03 лв.

Очевидно е, че дружеството – заемодател е начислило приходи от лихви

във връзка с предоставения на [фирма] договор за заем, които на общо основание подлежат на връщане заедно с предоставената заемна сума и в рамките на уговорения между страните срок /както се сочи на стр. 13 от РД – до 14.11.2019 г./.

В този смисъл не само, че финансовото състояние на [фирма] не се е влошило в резултат на предоставения заем в полза на [фирма], а дори за дружеството са възникнали допълнително приходи от лихви по договора за заем.

2. Във връзка с платените суми към кредитори на [фирма] на основание Договор за встъпване в дълг от 01.05.2016 г. в общ размер на 99 008.14 лв. също не представляват безвъзмездно разпореждане с имущество на [фирма].

[фирма] не е погасявало задълженията на [фирма] безвъзмездно – дружеството – заемодател е начислявало приходи от лихви във връзка с предоставеното финансиране – 4,5 % на годишна база, начислявани върху вземанията му от [фирма] в размер на извършените плащания към трети лица – контрагенти на [фирма].

Същото се удостоверява от цитираните по-горе справки от сч. с-ка 721 Приходи от лихви за период 2016г. – 2018 г., от които се удостоверява, че [фирма] е начислило приходи в следните размери:

- За 2016 г. [фирма] е осчетоводило приходи от лихви от [фирма] в размер на 2 359.59 лв.

- За 2017 г. [фирма] е осчетоводило приходи от лихви от [фирма] в размер на 4 443.16 лв.

- За 2018 г. [фирма] е осчетоводило приходи от лихви от [фирма] в размер на 3 455.79 лв.

Или за периода 2016 г. – 2018 г. [фирма] е осчетоводило приходи от лихви във връзка с финансирането на [фирма] под формата на встъпване в дългове на дружеството към негови доставчици в общ размер на 10 258.48 лв.

Ето защо, встъпването в дълговете на [фирма] не е довело до влошаване на имущественото състояние на [фирма] като основание за ангажирането на отговорността на неговия управител, а напротив – същото е довело до запазване на активите на дружеството и дори до реализирането на допълнителни приходи от лихви.

3. Внасянето на суми и тегленето им от сметка с титуляр [фирма] също не може да се разглежда като обстоятелство, водещо до влошаване на имущественото състояние на [фирма] и до последваща невъзможност за погасяване на задълженията му към фиска.

Освен това дори и да са налице хипотезите на чл.19, ал.2 от ДОПК,

отговорността на управителя се прилага само ако плащанията или отчуждаването на имуществото е довело до намаляване на имуществото на дружеството до такава степен, че събирането на задълженията да е станало невъзможно и да е налице причинно- следствена връзка между действията и неплащането на данъците и осигурителните задължения.

От събраните по делото доказателства се установява, че имуществото на [фирма] не е намаляло вследствие на тези действия. Към 31 декември 2016 г. /годината, през която е предоставен заем на [фирма] и е предоставено финансиране на [фирма]/ [фирма] има вземания в размер на 129 хил. лв., които надхвърлят многократно задълженията му към бюджета в размер на 22 хил. лв. Същото се установява от баланс на [фирма] към 31.12.2016 г., който се съдържа по съдебната преписка – представен е заедно с жалбата до съда. Очевидно е, че предоставените финансираня под формата на заем и встъпване в дълг по никакъв начин не са довели до намаляване на вземанията на дружеството до размер по-малък от задълженията му, което на свой ред би причинило невъзможност за тяхното погасяване – каквото изискване поставя закона в чл. 19 от ДОПК. Горното се потвърждава и от текущото състояние на дружеството. Съгласно ГФО за 2018 г. на [фирма], към 31.12.2018 г. дружеството има вземания в размер на 181 хил., които очевидно надхвърлят задълженията за данъци /30835,19 лв. – корпоративен данък за 2016 г./, във връзка с които се установява отговорност по чл. 19 от ДОПК на А. А.. Приетата по делото и неоспорена от ответника съдебно-счетоводна експертиза установява, че към датата на установяване на задълженията на [фирма] (с РА № Р-22221717007255-091-001/16.04.2018 г.) общият размер на активите на дружеството възлиза на 399 991.04 лв. и надвишава размерът на установените задължения – 40 239.15 лв. Нещо повече, във връзка със задача 2, вещото лице е установило, че и към датата на издаване на спорния в настоящото производство РА, с който се ангажира отговорността на жалбоподателя, е налице превишение на общия размер на активите на [фирма] спрямо общия размер на задълженията, търсени от А. А.. Видно от стр. 6, към дата 21.05.2019 г., когато е издаден обжалваният акт, общият размер на активите на „Е.“ Е. възлиза на 406 425.53 лв., докато задълженията на [фирма], търсени от жалбоподателя са в размер на 38 558.73 лв. Очевидно имуществото на дружеството не е намаляло вследствие предоставения заем и встъпването в дълг въобще като резултат от сочените в акта действия на управителя.

След като имуществото на дружеството не е намаляло, то не се установява невъзможност за същото да погаси задълженията си за данъци

и задължителни осигурителни вноски, в т.ч. задълженията за корпоративен данък за 2015 и 2016 г. Ето защо, не е доказана от органите по приходите в случая една от кумулативно посочените предпоставки в закона – невъзможност да се погасят задълженията, което е абсолютна пречка да се ангажира отговорността на управителя по чл. 19, ал. 2 от ДОПК за задълженията за данъци на [фирма].

Нещо повече, следва в случая да се отчете и обстоятелството, че на практика към момента, в който са извършени сочените действия /предоставяне на заем от 14.11.2016 г. и встъпване в дълг от 01.05.2016 г./ дружество [фирма] не е имало установено и изискуемо задължение за корпоративен данък, чието плащане да е станало невъзможно в резултат на поведението на управителя му. Задължението за корпоративен данък за 2016 г. следва да се декларира и внесе до 31.03.2017 г. – считано от този момент същото се счита за индивидуализирано по основание и размер и става изискуемо. Преди този момент нито е известен конкретният му размер, нито може да се приеме, че е налице невъзможност за неговото плащане. Заемът на [фирма] е предоставен след 14.11.2016г., когато е сключен договорът за заем, а плащанията по договора с [фирма] са извършвани след 01.05.2016г. Ето защо, към тези дати изобщо не е възникнало задължение за корпоративен данък, което да подлежи на плащане и което плащане да е препятствано от действията на дружеството чрез неговия управител А. А., предвид това, че към този момент самият данъчен период 01.01.2016 г. – 31.12.2016г. все още не е изтекъл. Действия, извършени преди установяването на конкретно данъчно задължение, не могат да бъдат причина за последвалата невъзможност за неговото погасяване от задълженото лице след настъпилия му падеж. Ето защо, в случая не са изпълнени основните предпоставки по чл. 19 от ДОПК – да не са погасени установени задължения за данъци поради намаляване на имуществото на дружеството в резултат на определено поведение на неговия управител. Не се доказва и следващата изискуема от закона предпоставка – невъзможността за събиране на дължимите суми за корпоративен данък от главния длъжник [фирма].

Безспорно е /същото се потвърждава и от теорията, и от практиката/, че отговорността на физическото лице по чл. 19, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК е субсидиарна и възниква от момента, в който се установи, че задълженията за данъци не могат да бъдат събрани от лицето по чл. 14, т. 1 и т. 2 от ДОПК. В обжалвания РА (нито в РД, който е неразделна част от него) не се сочат конкретни данни относно имущественото състояние на главния длъжник [фирма], които данни да сочат, че е имущественото

състояние на дружеството не позволява сумите да бъдат събрани от него.

На стр. 12 от РД се сочи единствено, че: „Не са установени данни за притежавани активи от [фирма]. Същото не притежава недвижими имоти. По данни на Служба по вписванията, за периода от 01.01.2015 г. до 30.12.2016 г. за [фирма] няма направени вписвания, отбелязвания и заличавания по персонална партида.“ Активи на дружеството са и вземанията му от трети лица и те също са относими към събираемостта на публичните задължения, доколкото изпълнението върху вземания на длъжника е сред способите за принудително изпълнение по чл. 215, ал. 1 от ДОПК. Ето защо не е налице невъзможност за събиране установените задължения на [фирма] за корпоративен данък за 2015 г. и 2016 г.

Освен това, няма данни да са предприети действия да се обезпечи вземането на НАП - за наложени обезпечителни мерки или предприети действия по принудително изпълнение срещу [фирма].

В съдебната практика трайно се застъпва, че отговорността по чл. 19, ал. 2 от ДОПК може да се ангажира, само ако е доказано, че задълженията не могат да бъдат събрани от главния длъжник. В този смисъл са подробно цитираните в жалбата до съда решения на Върховния административен съд по аналогични казуси: Решение № 7942 от 29.06.2016 г. по адм. д. № 2689/2015 г., VIII отд. на ВАС; Решение № 11243 от 25.10.2016 г. по адм. д. № 5683/2016 г., VIII отд. на ВАС; Решение № 10744 от 15.10.2015 г. по адм. д. № 9849/2014 г., VIII отд. на ВАС; Решение № 1072 от 28.01.2014 г. по адм. д. № 12588/2013 г., I отд. на ВАС.

Неплащането на задълженията за корпоративен данък на [фирма] за 2015 г. и 2016 г. освен, че не се дължи на невъзможност, не може да се приеме и че е вследствие посочените по-горе действия – предоставяне на лихвоносен заем, встъпване в дълг, тегления и внасяния по банкова сметка. Не се установява в случая такава причинно-следствена връзка. Приложеното основание (чл. 19, ал. 2 от ДОПК) изисква конкретното действие в точки 1 и 2 на ал. 2 хипотези да е довело до неплащането на публичните задължения, т.е. да е налице причинно-следствена връзка. Това е една от задължителните предпоставки за ангажиране отговорността на трето лице – управител или член на управителен орган. А в практиката на ВАС, а също и на НАП се потвърждава и че тази връзка следва да е ясна и категорична.

Ето защо, за ангажирането на отговорността по чл. 19 от ДОПК е задължително да е налице причинно-следствена връзка между действията на А. А. в качеството му на управител на [фирма] и настъпилата невъзможност за плащане на публичните задължения към бюджета, която връзка да е ясна и категорична. Пряка, ясна и категорична

причинно-следствена връзка не се установява от фактите по случая. Съдът намира за основателно и възражението за неправилно установена отговорност по чл. 19, ал. 2 от ДОПК за задължения за лихви. Ангажирането на отговорност за задължения за лихви е незаконосъобразно, тъй като задълженията за лихви са извън обхвата на отговорността по чл. 19 от ДОПК. Отговорността по чл. 19 от ДОПК е специален вид отговорност за несъбрани задължения за данъци или задължителни осигурителни вноски до размера на несъбраните задължения, но не и за лихвите върху тях. Като не е предвидено изрично в чл. 19 ДОПК, че отговорността обхваща и лихви върху установени, но не събрани публични вземания за данъци или задължителни осигурителни вноски, такава отговорност не следва да се ангажира – вж. Решение № 14227 от 22.11.2017 г. по адм. д. № 10068/2016 г., VIII отд. на ВАС; Решение № 12484 от 18.10.2017 г. по адм. дело № 11202/2016 г., VIII отд. на ВАС; Решение № 15347 от 13.12.2017 г. по адм. дело № 4851/2017 г., I отд. на ВАС; Решение № 15873 от 12.12.2012 г. по адм. дело № 4426/2012 г., I отд. на ВАС. Ето защо, задълженията за лихви, непогасени от [фирма], не следва да бъдат включвани към общия размер на задължения на дружеството, по отношение на които е образувано ревизионно производство по чл. 19 от ДОПК и на това основания, в тази му част актът е незаконосъобразен.

По изложените съображения съдът приема, че обжалваният РА е издаден при грубо нарушаване на материалния закон – липса на предпоставките по чл. 19, ал.2 от ДОПК, за ангажиране солидарната отговорност на А. А. за задълженията на [фирма] за корпоративен данък за 2015г. и 2016г. и лихвите върху тях, поради което следва да бъде отменен.

Предвид изхода на спора, искането на жалбоподателя за присъждане на разноските по делото, съдът намира за основателно. В хода на съдебното производство жалбоподателят е направил действителни разноски в размер на 650 лв. /50 лева д.т. и 600 лв. за възнаграждение на ССЕ, поради което на жалбоподателя се дължат разноски в пълния размер.

Воден от горното, съдът

## Р Е Ш И :

**ОТМЕНЯ** Ревизионен акт /РА/ №Р-22221018003503-091-001/21.05.2019г., издаден от Ф. С. Й. – орган, възложил ревизията, и Г. А. П. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 70/15.01.2020г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, с който на А. Н. А. с

[фирма], е ангажирана отговорност по чл. 19, ал. 2 от ДОПК, в качеството на управител на [фирма], ЕИК[ЕИК], за задължения за корпоративен данък в размер на 30 835.19 и лихви в размер на 7 723.54 лв., установени с РА.

**ОСЪЖДА** Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ ОДОП [населено място] при ЦУ на НАП да заплати на А. Н. А., ЕГН [ЕГН], адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], съдебни разноси в размер на 650 /шестстотин и петдесет/ лева.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните и СГП, че решението е изготвено.

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:**