

РЕШЕНИЕ

№ 40406

гр. София, 03.12.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 11 състав, в
публично заседание на 03.11.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Петя Стоилова

при участието на секретаря Елеонора М Стоянова, като разгледа дело номер **12144** по описа за **2024** 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 Ж. Т. А., ЕГН [ЕГН], от [населено място], [улица], против ревизионен акт (РА) № Р-22220320006868-091-001/23.05.2024 г., издаден от началник на сектор - възложил ревизията и главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1392/14.10.2024 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДД“ОДОП“) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), с който на основание чл. 19, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК е ангажирана отговорността му за задълженията на „АРМОНИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], за данък върху добавената стойност /ДДС/ за данъчен период м.12.2018 г., в размер на 600 000,00 лв. – главница и 348 963,48 лв. – лихви.

В жалбата се твърди, че оспореният ревизионен акт е незаконосъобразен, поради противоречие с материалния и процесуалния закон. Изложени са подробни съображения за неправилно приложение на чл.19, ал. 1 и ал.2 ДОПК. Жалбоподателят счита, че не представлява укриване на факти и обстоятелства по смисъла на чл. 19, ал. 1 от ДОПК отразяването на доставки в справки-декларации по ЗДДС, за които с РА е установено, че не са реални, тъй като е налице разлика във фактическите състави обуславящи отговорността на дружеството за данъци и/или ЗОВ от този обуславящ отговорността на управителя му за невъзможността да бъдат събрани задълженията на дружеството. В подкрепа цитира практика на ВАС. Излагат се твърдения и относно ревизионния акт на дружеството, който бил лишен от мотиви по същество. Акцентира се, че със същия не е констатирано неподдаване на изискуеми по закон данъчни декларации. Аргументира реалността на фактурираните доставки. На следващо място твърди, че не е налице и негово действие като

управител, с което да е намаляло имуществото на данъчно задълженото лице. Отделно от изложеното, жалбоподателят отрича да е отговорно лице за задълженията на дружеството, доколкото фактът, че срещу последното е образувано изпълнително дело не е достатъчен да установи „несъбираемост“ на дълга. По ревизионната преписка липсват приложена справка за проучено имуществено състояние и категоризация на задълженото лице. В случая ревизиращите се позовават на единствено на обстоятелството, че дългът е поставен в графа - „трудно събираем“. Посоченото понятие обаче не е тъждествено с термина „несъбираем“, при който в резултат на невъзможността за събиране на публично вземане изпълнителното производство спрямо главния длъжник се е прекратява с разпореждане на основание чл. 225, ал. 1, т. 4 от ДОПК, каквото в случая не е издадено. От съда се иска да отмени РА. Претендира направените по делото разноски. Представя писмени бележки.

Ответникът по жалбата - директорът на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата. Оспорва заключението на ССЕ, като заявява, че с отговорите на вещото лице, предвид зададените въпроси, не могат да обосноват незаконосъобразността на РА. Счита, че оспорваният акт е законосъобразен, а жалбата - неоснователна. Моли съда да я отхвърли и да потвърди РА. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Прокурор от Софийска градска прокуратура не участва при разглеждане на делото.

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, който с решението си го е потвърдил в обжалваната част. Така постановеният от директора на дирекция "ОДОП" - С. резултат и подаването на жалбата в рамките на предвидения за това преклузивен срок, налагат извод за нейната процесуална ДОПУСТИМОСТ.

Предмет на разглеждане е РА № Р-22220320006868-091-001/23.05.2024 г., издаден след извършена ревизия за установяване отговорност по чл. 19, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК на Ж. Т. А., в качеството му на управител на „АРМОНИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], за задължения на дружеството за ДДС (установени с РА № Р22002221002569-091-001 от 22.03.2022 г. в размер на 600 000,00 лв. и лихви в размер на 193 848,84 лв., за данъчен период м. 12.2018 г.), които са определени общо в размер на 948 963,48 лв., от които 600 000 лв. - главница и 348 963,48 лв. - лихви, изчислени на основание Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ/ към 07.04.2024 г.

Началото на ревизията е поставено със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22220320006868-020-001 от 12.11.2020 г., издадена от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството ѝ на заместник на М. С. Х., съгласно Заповед №РД-2250-1055/06.11.2020 г. и Заповед № РД-01-849/31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С.. В ЗВР е посочено, че ревизията се възлага във връзка с установени публични задължения на „АРМОНИ“ ЕООД. Определено е ревизията за установяване на отговорност по чл. 19 от ДОПК да обхване задължения на дружеството за ДДС, за периода от 01.12.2018 г. – 31.12.2018 г. Извършването на ревизията е възложено на М. Й. В. – гл. инспектор по приходите /ръководител на ревизията/ и на М. Ж. Т.-Л. – ст. инспектор по приходите. Определено е ревизията да бъде извършена в срок от три месеца от връчване на ЗВР, което е станало на 26.01.2021 г., видно от представеното удостоверение за връчване по електронен път (л. 39). Със

заповед № Р-22220320006868-023-011/14.04.2021г. ревизионното производство е спряно на основание чл. 34, ал. 1, т. 2 от ДОПК и възобновено на 02.02.2024 г., със заповед от същата дата. ЗВР е изменяна досежно срока на приключване на ревизията със ЗИЗВР № Р-22220320006868-020-002 от 09.02.2024 г., като е определено това да стане до – до 12.03.2024 г.

За резултатите от извършената ревизия е издаден Ревизионен доклад (РД) № Р-22220320006868-092-001 от 26.03.2024 г., връчен по електронен път на 10.04.2024 г. на жалбоподателя (л. 59 от делото). В срока по чл. 117, ал. 5 ДОПК не е депозирано писмено възражение срещу направените в РД констатации.

Въз основа на съставения ревизионен доклад, органът възложил ревизията - М. С. Х. - началник сектор и М. Й. В. - главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК са издали Ревизионен акт № Р-22220320006868-091-001 от 23.05.2024 г. В същия са посочени фактическите и правните основания за неговото издаване. Ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на Ж. А. за посочения период, като е изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. РА и РД са издадени чрез ИС "Контрол" като електронни документи и са подписани с електронни подписи, като по делото са представени доказателства за датата и начина на подписване и такива за удостоверяване валидността на сертификатите към съответната дата. РА е надлежно връчен на ревизираното лице на 03.06.2024 г., по електронен път (л. 67 от делото).

Процесната ревизия е първа за установяване на задължения по чл. 19 от ДОПК на физическото лице, за периодите посочени в ЗВР.

В хода на ревизията, с цел събиране на доказателства от значение за отговорността по чл. 19 от ДОПК, са предприети процесуални действия, описани в РД, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от РА.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК до ревизираното лице е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ № Р-22220320006868-040-001 от 25.11.2020 г. (л. 112 от делото), връчено на 26.01.2021 г. по електронен път, в отговор на което са представени единствено писмени обяснения (л. 115 от делото). Жалбоподателят е заявил, че всички декларации и регистри по ЗДДС са подавани чрез електронен подпис от упълномощеното от него лице „ВЕСПУЛА“ ЕООД, като той също е запознат със съдържанието им. Пояснил е, че е договарял закупуването на стоки, материали и услуги за целите на извършваната независима икономическа дейност на предприятието. Всички фактури и съпътстващи счетоводни документи, касаещи дружеството, са предадени на упълномощения от него счетоводител. Няма назначени работници в дружеството. Заявява, че документите за периода 01.12.2018 г. - 31.12.2018 г. на „АРМОНИ“ ЕООД се съхраняват от новия управител на дружеството и е предоставил данни за контакт с него.

На основание чл. 45, ал. 2 от ДОПК са извършени насрещни проверки на „ВЕСПУЛА“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] - дружеството, ангажирано със счетоводното обслужване на „АРМОНИ“ ЕООД и неговия настоящ управител К. В. В.. В отговор са нгажирани писмени обяснения и доказателства, относими към поставените им въпроси - фактури за покупки и продажби на „АРМОНИ“ ЕООД, платежни и счетоводни документи за периода 01.01.2018 г. - 31.12.2018 г., описани в констативната част на РД.

На основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК, е изискана информация от „ОБЩИНСКА БАНКА“ АД, за лицето, което се е разпореждало с банковите сметки на „АРМОНИ“ ЕООД, в отговор на което е посочено, че с паричните средства по сметките на дружеството се е разпореждал единствено Ж. Т. А. (л. 177 от делото).

С Протокол сер. АА № 1867729/23.02.2024 г. (л. 184) са приобщени доказателства от извършена

ревизия на „АРМОНИ“ ЕООД, приключила с РА № Р22002221002569-091-001/22.03.2022 г., влязъл в сила на 07.12.2023 г., след съдебно оспорване и във връзка с окончателно Решение на ВАС №12147/07.12.2023 г., постановено по адм. дело № 6193/2023г.

От дирекция „Събиране“ при ТД на НАП С. са изискани данни за предприети действия по събиране на дълга на „АРМОНИ“ ЕООД. В отговор, посредством служебна бележка изх. № С240022-178-0005912/07.03.2024 г. са изпратени копия на постановления за налагане на обезпечителни мерки на дружеството, представляващи заповест за парични средства в две търговски банки и заповест върху ценни книжки притежаваните от ЮЛ. Констатирано е, че установените с РА публични задължения на дружеството не са погасени нито доброволно, нито са събрани принудително, поради което дългът е категоризиран в графа - трудно събираем дълг.

Установено е, че Ж. Т. А. /чрез едноличната собственост на капитала на „МЕНТЕЙН“ ЕООД/ е представляващ, едноличен собственик и управител на „АРМОНИ“ ЕООД от 02.10.2018 г. до 18.06.2019 г., когато е вписан като управител К. В. В.. Основна дейност на дружеството е извършване на управление и обслужване на компютърни средства и системи. Фактическото управление на дружеството от Ж. А. е установено въз основа на първични, счетоводни и търговски документи, удостоверяващи реализираните управленски функции в стопанската дейност на дружеството, а и от писмените обяснения на лицето.

Констатирано е, че за м.12.2018г., в резултат на дейността, дружеството е декларирало формиран резултат по справка-декларация по ЗДДС – 0 /нула/. В този период обаче, с влязъл в сила РА № Р22002221002569-091-001/22.03.2022г. на „АРМОНИ“ ЕООД са установени задължения, които произтичат от непризнато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 600 000,00 лв. и начислени лихви за забава по 3 бр. фактури, както следва: 1./ фактура № 320 от 27.12.2018 г., с данъчна основа 1 500 000,00 лв. и ДДС в размер на 300 000,00 лв., издадена от „ВИЛД РЕНТ“ АД, ЕИК[ЕИК], с предмет „авансово плащане по предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот“; 2./ фактура № 26 от 27.12.2018 г., с данъчна основа 1 000 000,00 лв. и ДДС в размер на 200 000,00 лв., издадена от „КИСАКИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] с предмет „по договор“ /предварителен договор за покупко-продажба на идеални части от два недвижими имота/; 3./ фактура № [ЕГН] от 07.12.2018г., издадена от „КОРПОРАЦИЯ ТОПЛИВО“ АД, ЕИК[ЕИК] с данъчна основа 500 000,00 лв. и ДДС в размер на 100 000,00 лв. с предмет „авансово плащане за доставка на строителни материали“ /насипен цимент и чували/. От ревизиращите е изтъкнато, че в производствата по обжалване на издадения на дружеството РА е доказано, че представените фактури, договори и други съпътстващи ги доказателства отразяват привидни правоотношения като целта е да се намали данъчното задължение на „АРМОНИ“ ЕООД, възникнало в същия период от продажбата на недвижими имоти по фактура № 13 от 20.12.2018г., издадена на „АЛНУАИМИ ГРУП“ АД, с данъчна основа 3000000 лв. (три милиона лева) и ДДС в размер на 600 000 лв. С представените в съдебното производство нови доказателства са установени извършени плащания по процесните доставки. Относно фактура № 26 от 27.12.2018 г., издадена от „КИСАКИ“ ЕООД, са извършени плащания от „АРМОНИ“ ЕООД към „БИЛД РЕНТ“ АД /превод към кредитор на „КИСАКИ“ ЕООД по нареждане на същия/ по банков път на 21.12.2018 г. и на 28.12.2018 г. Със същите стойности от „КИСАКИ“ ЕООД към „АРМОНИ“ ЕООД е издадено и осчетоводено кредитно известие № 27 от 11.06.2019 г., поради прекратяване на предварителния договор със споразумение от 11.06.2019 г., но не са установени доказателства за възстановяване на платената сума от 1 200 000,00 лв. Приходните органи са се позовали и на констатациите в частта от РА, потвърдена от ВАС, с която е установена липса на доставка за покупко-продажба на материали по фактурата, издадена от „КОРПОРАЦИЯ ТОПЛИВО“ АД. Според ревизиращите, недоказана е останала и доставката по фактура № 320 от 27.12.2018г.,

издадена от „БИЛД РЕНТ“ АД, по която „АРМОНИ“ ЕООД е извършило плащане на 1 800 000,00 лв. на 27.12.2018 г. в полза на „БИЛД РЕНТ“ АД. В заключение е маркирано, че въпреки установените липси на доставки по така издадените фактури и наличие на извършени плащания от страна на „АРМОНИ“ ЕООД, доказателства за възстановяване на сумите не са ангажирани в нито едно от проведените производство, включително и в ревизионното производство на жалбоподателя.

Въз основа на констатациите направени при ревизията на „Армони“ ЕООД, органите по приходите са формирали извод, че е налице хипотезата на чл. 19, ал. 1 от ДОПК, а именно в качеството си на управител на дружеството Ж. А. е укрив факти и обстоятелства, свързани с действителния размер на задълженията за ДДС на дружеството, за данъчен период м. 12.2018 г. /поради деклариране на неверни данни в справка-декларация по ЗДДС - резултат 0/, които по силата на данъчното и осигурителното законодателство е бил длъжен да обяви пред органите на приходната администрация. Ревизиращите са изложили, че жалбоподателят е бил наясно за всяко предприето действие, касаещо дейността на представляваното от него дружество. В РД е направено изрично позоваване на констатациите в издадения на „АРМОНИ“ ЕООД РА № Р22002221002569-091-001 от 22.03.2022 г., установяващ задълженията по ЗДДС, произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит по 3 бр. фактури, издадени от „ВИЛД РЕНТ“ АД, „КИСАКИ“ ЕООД и от „КОРПОРАЦИЯ ТОПЛИВО“ АД, поради липса на реални доставки. Ревизиращите са приели, че жалбоподателят съзнателно и недобросъвестно е допуснал невярно деклариране на данни, с цел намаляване размера на данъка за периода и осуетяване на плащането му към бюджета. Изтъкнато е също така, че в резултат на това укриване, са формирани и неверни и неистински обороти по счетоводните сметки и изготвения годишен финансов отчет /ГФО/.

Наличието на причинно-следствена връзка между декларираните неверни резултати и несъбираемостта на задълженията /елемент от фактическия състав на чл.19, ал.1 от ДОПК/, органите по приходите са обосновавали с описаните по-горе действия, посредством които лицето е съзнавало и целяло укриването и неплащането на данъчни задължения чрез нарочно изграден механизъм, при който причина за невнасяне на посочения данък е извършените банкови операции/плащания с парични средства от сметките на дружеството, базиращи се на първични счетоводни документи с невярно съдържание, по които не е налице реална доставка. Посочено е, че само постъпленията на 21.12.2018 г. и 28.12.2018 г. от „АЛНУАМИ ГРУП“ ЕООД /в размер на 600 000,00 лв./ са били в достатъчен размер за погасяване на задълженията по ЗДДС от главния длъжник – „АРМОНИ“ ЕООД, установени с влязъл в сила РА. Ето защо съзнателно и недобросъвестно същият е допуснал невярно деклариране на данни, с цел намаляване размера на данъка за периода и осуетяване на плащането му към бюджета.

Предвид, субсидиарния характер на отговорността по чл. 19 от ДОПК, в РД е изследвана възможността за събиране на задължението от „АРМОНИ“ ЕООД, като е изложено, че задълженията на дружеството за ДДС не са внесени, има наложени обезпечителни мерки и дългът на дружеството е категоризиран в графа – трудно събираем, към момента на издаване на процесния акт. Според ревизиращите това обстоятелство също потвърждава, че поведението на управителя на дружеството е основната причина да не могат да бъдат събрани установените публични вземания на „АРМОНИ“ ЕООД.

Едновременно с това, органите по приходите са приели, че са изпълнени и предпоставките по чл. 19, ал. 2 от ДОПК за ангажиране на субсидиарна отговорност на управителя на дружеството за невнесените от дружеството задължения, тъй като в резултат на неправомерно извършените действия /извършени на плащания/ са отклонени парични средства от управителя Ж. Т. А. към дружества-доставчици, от които

не са получени насрещни престации /липсват реални доставки/. За доказване фактическия състав на чл.19, ал. 2 от ДОПК ревизиращите се позовават и на мотивите в решението на ВАС, че са извършени плащания на обща стойност 3 600 000,00 лв. от „АРМОНИ“ ЕООД по фактури, които не удостоверяват реални доставки по смисъла на ЗДДС. В този смисъл получатели на паричните средства са визираните доставчици на „АРМОНИ“ ЕООД, които не са престирали документираните доставки.

В заключение са изложени мотиви, че е налице и причинно-следствена връзка между укриването на факти и обстоятелства, относно действителния размер на задълженията и недобросъвестното извършване на плащания в пари от имуществото на предприятието /по документи с невярно съдържание, като сумите са наредени лично от Ж. А./ и невъзможността да бъдат събрани задълженията за данъци, установени с ревизионния акт на „АРМОНИ“ ЕООД. С РА на жалбоподателя е прието отклонение на парични средства за разплащане по документи с невярно съдържание, като сумите са наредени от Ж. А.. Посочено е, че размерът на отклонения паричен ресурс би бил достатъчен за погасяване на дължимия ДДС в размер на 600 000,00 лв. и лихвите за закъснение, установени с РА. Отклонените без основание средства са квалифицирани от ревизиращите като скрито разпределение на печалбата, което е довело до намаляване на имуществото. Органите по приходите са изтъкнали, че това обстоятелство е довело до невъзможност за събиране на публичните задължения на дружеството.

По отношение лихвата за забава ревизиращите органи са приели, че доколкото се касае за публични задължения, за които съгласно Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛВДТДПДВ/, ДОПК и материалните закони при невнасянето им в срок се дължи лихва отговорността не е ограничена само до главницата, тъй като това следва да е изрично регламентирано в законова норма. Поради липса на изрично ограничаване на отговорността в този аспект по реда на чл. 19 от ДОПК, такава е установена и за лихвата, дължима от законовия падеж на задължението до датата на издаване на РА.

Недоволен от така издадения ревизионен акт Ж. А. го е оспорил /на 14.06.2024г./ по административен ред с жалба до директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП, подадена в регламентирания по чл. 152, ал. 1 от ДОПК срок. В срока за постановяване на решение по реда на чл. 155, ал. 1 от ДОПК от директора на дирекция „ОДОП“ - С. е издадено Решение № 1392/14.10.2024г., с което го е потвърдил. Решението е връчено по електронен път на 28.10.2024г.

Директорът на дирекция „ОДОП“ - С. се е солидаризирал с преценката на приходните органи, че в случая е доказана връзката между поведението на лицето и невъзможността да бъдат събрани задълженията на дружеството, като правилно с РА е ангажирана субсидиарната отговорност на управителя на основание чл. 19, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК. Решаващият орган, относно фактическия състав на чл. 19, ал. 1 от ДОПК е изтъкнал, че данъчната администрация, ако е била сезирана надлежно и навременно за дължимото ДДС, при проявена от нейна страна активност би се установила възможността да бъде удовлетворена, тъй като дружеството е имало налични средства за покриване на публичните задължения. В решението на директора на „ОДОП“ са изложени и подробни мотиви, относно наличието и на всички кумулативни предпоставки, предвидени в ал. 2 на чл. 19 от ДОПК, вкл., че е налице и причинно-следствената връзка между недобросъвестното разпореждане с парични средства на дружеството за плащания по фактури, за които в хода на ревизията на „АРМОНИ“ ЕООД е доказано, че не са

свързани с реални доставки на стоки (строителни материали) и НИ, като не е възстановена и сумата по осчетоводено кредитно известие /КИ/ № 27/11.06.2019г., към фактура № 26/27.12.2018г., издадени от „Кисаки“ ЕООД.

В решението е посочено, че от страна на решаващия орган е изисквана актуална информация от публичния изпълнител за възможността на „АРМОНИ“ ЕООД да изплати дълга си. Във връзка с постъпилата информация е установено, че срещу дружеството е образувано изпълнително дело №190752188/2019 г. за събиране на публични задължения, които към 12.08.2024 г. са в размер на 1 278 561, 43 лв., в т.ч. главница 799 049,76 лв. и лихва 479 511,67 лв. Предприети са действия по принудително събиране на задълженията на „АРМОНИ“ ЕООД с налагане на запори върху налични и постъпващи суми по банкови сметки, находящи се в две търговски банки с постановления от 29.08.2019 г. и от 05.05.2020 г. Установено е, че към 12.08.2024 г. дружеството не притежава банкови сметки. На 16.09.2019 г. е издадено и постановление, с което е наложен заповест за безналични ценни книжа. Издадени са разпореждания за изпълнение, в резултат на което не са постъпили суми. Ето защо, според решаващия орган, изводът на органите по приходите за наличие на основание за ангажиране на отговорност по чл. 19 от ДОПК на А. за задължения на „Армони“ ЕООД се явява обоснован и законосъобразен, тъй като дружеството не притежава имущество, което да послужи за погасяване на публичните вземания.

В хода на съдебното производство по искане на жалбоподателя е допусната съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ), заключението по която е оспорено от процесуалния представител на ответника, който едновременно с това изразява становище, че констатациите в РА не се оборват от експертизата.

Вещото лице, в резултат на преглед и анализ на всички документи по делото, извършена допълнителна проверка в счетоводството на „АРМОНИ“ ЕООД, обслужвано от счетоводно фирма „ВЕСПУЛА“ ЕООД, както и като е съобщило писменото обяснение на настоящият управител на дружеството — К. В. В. е дало заключение на поставените 3 (три) въпроса, както следва: Всички плащания са извършени въз основа на издадени фактури по сключени договори и в условията на чл.25, ал.7 от ЗДДС. Спазени са изискванията на чл.114 от ЗДДС и чл.6 от ЗСч, относно реквизитите на процесните фактури. Договорите са сключени при нормите на чл. 8 и 9 от ЗЗД. 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. Според експерта, безспорно в процесните декларации са обявени доставки и данъчни събития, за които има издадени фактури, ведно със съпровождащи ги документи. Декларираните факти и обстоятелства в подадената СД по ЗДДС на „Армони“ ЕООД, за м.12.2018 г., съответстват на данните от данъчните, търговските и счетоводните документи на дружеството. При проверката и анализа на счетоводството на „Армони“ ЕООД не се констатира укрита информация, която по закон е трябвало да бъде обявена пред НАП /чл.19, ал.1 от ДОПК/. В заключението е маркирано, че Ж. А. в качеството се на управител на „Армони“ ЕООД не е могъл да предвиди резултата от ревизионното производство на дружеството поради следните обстоятелства: С договор от 20.05.2019 г. за покупко-продажба на дружествени дялове, капиталът на „Армони“ ЕООД е прехвърлен от „Ментейн“ ЕООД на „Веспула“ ЕООД, т.е. преди започване на ревизия спрямо „Армони“ ЕООД, за определяне на задължения по ЗДДС за данъчен период м.12.2018 г., приключила с РА.

Според заключението на втория поставен въпрос – за ревизирия период 01.12.2018 г.-31.12.2018 г. Ж. А. не е извършвал плащания в натура или пари от имуществото на „Армони“ ЕООД, представляващи скрито разпределение на печалбата или дивидент. А. не е отчуждавал и имущество на дружеството, безвъзмездно или по цени значително по-ниски от пазарните, вследствие на което имуществото на „Армони“ ЕООД да е намаляло. На третият въпрос, въз основа на приложени писменни обяснение от К. В. (л. 309 от делото) е дадено заключение, че към момента сумата от 1 200 000 лв., по КИ № 27 от 11.06.2019 г., към фактура 26/27.12.2018г., издадени от „Кисаки“ ЕООД - не е възстановена, по причини изложени в обяснението. При изслушване пред съда вещото лице заявява, че при проверката в счетоводството не е установило да има връщане на сумата.

Съдът, като обсъди събраните по делото доказателства във връзка с направените в жалбата оплаквания, доводите и становищата на страните, ССЕ и като извърши цялостна проверка на законосъобразността и обосноваването на оспорения ревизионен акт, намира следното:

Съобразно разпоредбата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия, съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК, в предвидената от закона форма, съгласно чл.113 от ДОПК, и съдържа всеки един от реквизитите, посочени в чл.120 от ДОПК.

От представените по делото електронни документи – ЗВР, РД и РА, се установява, че същите са подписани с квалифициран електронен подпис от лицата, посочени в тях. Валидността на КЕП не е оспорена от жалбоподателя в настоящото съдебно производство.

РА е издаден в установената писмена форма, мотивиран е с посочване на фактическите и правни основания за издаването му, като съдържа и диспозитивна част в табличен вид с посочени основание, период и размер на установени данъчни задължения. Ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за спорния период, като е изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви предвид цитирания чл. 120, ал. 2 ДОПК представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективирана в множество решения на ВАС.

Противно на твърденията в жалбата, не се установява в хода на ревизионното производство да са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, в т.ч. и водещи до ограничаване правото на защита на ревизираното лице, доколкото то е разполагало с възможност да представя доказателства и да дава обяснения в хода на ревизията и след това пред горестоящия административен орган, включително и в производството по обжалване на РА пред съда. Отделно от това, видно от съдържанието на административната преписка, същата съдържа относими доказателствата във връзка с издаденият РА, посочените доводи по-скоро касаят събирането и цененето на доказателствата и в тази връзка имат отношение към материалната законосъобразност на акта, като предвид правомощията на съда като инстанция по същество, ще бъдат обсъдени в настоящото решение.

По приложението на материалния закон съдът намира следното:

Предмет на оспорване е РА № Р-22220320006868-091-001/23.05.2024 г., с който на Ж. А., в качеството му на управител на „АРМОНИ“ ЕООД, е вменена отговорност по чл. 19, ал. 1 и ал. 2 ДОПК, за задължения на дружеството за ДДС, в размер на 600 000 лева, за данъчен период м. 12.2018 г. и съответните лихви за просрочие, установени с влязъл в сила РА № Р-22002221002569-091-001 от 22.03.2022г., невнесени до момента на издаване на процесния акт.

С. място на нормата на чл. 19 ДОПК – дял първи „общи правила“, глава четвърта, „задължени лица“, както и логическото и граматическото тълкуване на института води до извода, че се касае за субсидиарна отговорност на специален субект по отношение на вземане, което има публичен характер. С други думи с разпоредбата на чл. 19 от ДОПК е създаден особен случай на лична имуществена отговорност на лицата, управляващи задължени за данъци или осигурителни вноски субекти - задължени лица по чл. 14, т. 1 и т. 2 от ДОПК. В нормата на чл. 19 ал.1 и ал.2 от ДОПК са уредени два отделни състава на отговорността и прояви на неправомерно поведение на третото лице. В хипотезата на ал. 1 отговорността е за пълния размер на непогасените задължения, а в хипотезата на ал. 2 – до размера на плащането, респ. отчуждаването.

При тълкуването на разпоредбата на чл. 19, ал. 1 от ДОПК се налага извод, че нейният фактически състав включва кумулативно следните елементи:

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 2, 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 следва да бъдат обявени пред органа по приходите или публичния изпълнител;
3. причинно-следствена връзка между поведението и невъзможността за събиране на задължения за данъци или задължителни осигурителни вноски. /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/;
4. невъзможност за събиране на публични вземания – данъци и задължителни осигурителни вноски.

5. границите на отговорността – за пълния размер на непогасените задължения.

Фактически състав на чл. 19, ал. 2 ДОПК урежда изчерпателно елементите, които следва да са налице кумулативно:

1. субект на отговорността -управител, член на орган на управление, прокурист, търговски представител, търговски пълномощник на задължено юридическо лице по чл. 14, т. 1 и 2 /носител на задълженията за данъци или задължителни осигурителни вноски и задължените да удържат и внасят такива/;
2. наличие на неизплатени данъци и задължителни осигурителни вноски от задълженото юридическо лице по чл. 14, т. 1 и т. 2;
3. извършване на определено действие: а/ плащания в натура или в пари от имуществото на задълженото лице, представляващи скрито разпределение на печалбата или дивидент; б/ отчуждаване на имущество на задълженото лице безвъзмездно или по цени, значително по-ниски от пазарните; в/ 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;
4. действието да е извършено недобросъвестно;

5. причинно-следствена връзка между извършеното действие, намаляване на имуществото на задълженото лице и невъзможността да бъдат погасени задължения;
6. отговорността се реализира само субсидиарно — когато се окаже невъзможно дължимите суми за данъци и осигурителни вноски да се съберат от юридическото лице;
7. границите на отговорността – отговорността за непогасените задължения по ал. 2 е до размера на извършените плащания, съответно до размера на намалението на имуществото /ал. 2 и ал. 4 на чл. 19 ДОПК/. В този смисъл е и Тълкувателно решение № 5 от 29.03.2021 г. на ВАС.

Доказателствената тежест за установяване на всички кумулативни предпоставки по чл. 19, ал. 1 и ал. 2 ДОПК е на органите по приходите на основание чл. 170, ал. 1 АПК, във връзка с § 2 от ДР на ДОПК, за което на ответника са дадени съответните указания с разпореждане на съда по настоящото дело.

В случая не са спорни част от предпоставките – ревизираното лице е възможен субект на отговорността, както по чл. 19, ал. 1 така и по чл. 19, ал. 2 от ДОПК за установените публични задължения на „АРМОНИ“ ЕООД, възникнали в период, през който е бил управител и едноличен собственик на капитала на дружеството /чрез едноличната собственост на капитала на „МЕНТЕЙН“ ЕООД/. Установените с влязъл в сила РА публични задължения на дружеството, произтичат от непризнат данъчен кредит за периода м. 12.2018г., в който управител е именно А., поради което същият е легитимиран да отговаря по реда на чл. 19 ДОПК за недобросъвестни свои действия довели до неплащане на публични задължения възникнали в този период. Установен е и размерът на задълженията на дружеството – лице по чл. 14, т. 1 или 2 ДОПК, на което с влязъл в сила РА № P22002221002569-091-001 от 22.03.2022 г., са определени допълнителни задължения по ЗДДС, в общ размер на 600 000 лв. и съответните лихви за забава, произтичащи от непризнато право на приспадане на данъчен кредит по 2 бр. фактури за авансови плащания, издадени от „БИЛД РЕНТ“ АД и „КОРПОРАЦИЯ ТОПЛИВО“ ЕООД, както и по фактура за извършено плащане по предварителен договор за покупко-продажба на НИ, издадена от „КИСАКИ“ ЕООД, в данъчен период м. 12.2018 г., през който период (вече се посочи) управител и собственик на капитала на „АРМОНИ“ ЕООД е именно жалбоподателя – Ж. А..

На следващо място, противно на възражението в жалбата, по делото се установи, че публичните задължения на дружеството по издадения му РА, не са внесени в републиканския бюджет и за събирането им през 2019 г. в ТД на НАП С. е образувано изпълнително дело №[ЕИК]/2019 г., но поради липса на имущество, от което фискът да се удовлетвори по преценка на публичния изпълнител дългът е прекатегоризиран в трудно събираем. Тези обстоятелства не са оспорени от жалбоподателя, като не се твърди и задълженията да са погасени. В тази връзка изводите на органите по приходи за липса на имущество са обосновани и доказани. В допълнение следва да се посочи, че органите по приходи не са длъжни да провеждат всички възможни изпълнителни способности спрямо имуществото на дружеството-длъжник когато е видно, че те биха били напълно безрезултатни и само биха довели до ангажиране на разходи, без възвращаемост. Следователно, налице е установена невъзможност задълженото юридическо лице да заплати данъчните си задължения, поради което и е обосновано преминаването към солидарната отговорност на управителя, съобразно разпоредбата на чл. 20 от ДОПК.

Спорен между страните е въпросът налице ли са останалите предпоставки по чл. 19, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК за ангажиране на отговорността на Ж. А., в качеството му на управител

на „АРМОНИ“ ЕООД.

Съдът намира, че в случая от събраните доказателства, не се установяват последните предпоставки по чл.19, ал.1 ДОПК - укриване на факти и обстоятелства от А., които по закон е бил длъжен да обяви пред орган по приходите или публичен изпълнител, както и причинно-следствена връзка между токова укриване и невъзможността да могат да бъдат събрани задължения на дружеството.

Преди всичко следва да се посочи, че отговорността по чл. 19, ал.1 ДОПК се отнася до укриване на факти и обстоятелства, свързани със събирането на задълженията на юридическото лице, а не с тяхното установяване. Разминаването между декларираното и действителното принципно е укриване, съобразно и възприетото в практиката на ВАС. /В редица решения на Върховния административен съд постановилите ги касационни състави приемат, че проява на укриване на факти е пропусъкът в съответните справки-декларации по ЗДДС да се отразят всички доставки, както и посочването в ГДД по ЗКПО на занижен финансов резултат./. От констативната част на процесния РА е видно, че като форма на укриване на факти и обстоятелства по смисъла на закона е прието, че в качеството си на управител на дружеството А. с подаването на справка-декларация по ЗДДС с резултат - 0 /нула/, за данъчен период м. 12.2018 г., за който период впоследствие е установено, че са издадени на дружеството фактури и други съпътстващи ги документи отразяващи привидни правоотношения и нереални доставки, с цел да се намали данъчното задължение на „Армони“ ЕООД, възникнало в същия период от продажбата на недвижим имот по фактура № 13/20.12.2018г., издадена от „АЛНУАИМИ ГРУП“ АД. Тази теза на приходните органи не може да бъде приета, тъй като има 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. Поради това, издаденият и влязъл в сила ревизионен акт РА № Р22002221002569-091-001 от 22.03.2022 г. на „АРМОНИ“ 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. д. № 1282/2021 г. е прието, че ревизионните актове, с които се установяват задълженията на дружеството обвързват ревизията по чл. 19 от ДОПК само по отношение на размера на данъчните задължения, подлежащи на събиране, но приходната администрация следва да докаже в условията на главно пълно доказване всички елементи на правопораждащия фактически състав като основание за реализиране на отговорността по чл. 19 ДОПК. 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". Ето защо, само с представяне и позоваване на влезлия в сила РА на дружеството и черпене на доводи единствено въз

основа на отразеното в него, 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. Субективната страна на деянието също не е установена с възможните доказателствени средства /умисъл или изцяло липса на счетоводно отразяване на операция /в този см. Решение на СЕС С-95 и 96 – Е./. На следващо място, за прилагането на отговорността по чл. 19, ал.1 от ДОПК релевантна е връзката между поведението на управителя и несъбирането на вземанията на дружеството, а такава връзка с данните в справките-декларации по ЗДДС не е налице. Неправомерното попълване на СД по ЗДДС може да е предпоставка за възникване на самите данъчни задължения, но не и за невъзможността да бъдат събрани. В тази връзка не е налице и последната предпоставка за ангажиране на отговорността на управителя - пряка 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 No 8311 от 20.06.2018 г. на ВАС по адм. д. No 14694/2017 г.; Решение No 5803 от 17.04.2019 г. на ВАС по адм. д. No 1285/2019 г.; Решение No 3776 от 11.03.2020 г. на ВАС по адм. д. No 11972/2019 г.; Решение No 6250 от 28.05.2020 г. на ВАС по адм. д. No 1412/2020 г.; Решение No 515 от 21.01.2022 г. на ВАС по адм. д. No 10053/2021 г.

На следващо място ревизиращите органи са приели, че е изпълнена и предпоставката на чл. 19, ал. 2 от ДОПК за ангажиране на субсидиарна отговорност на управителя на дружеството за невнесените от последното задължения, тъй като с извършването на действия на управителя по разпореждане с парични средства, изразяващи се в наредените плащания в общ размер на 3 600 000 лв. по 2 бр. фактури за авансови плащания и по фактура за плащане по предварителен договор за покупко-продажба на НИ, издадени от „БИЛД РЕНД“ ЕООД, „КИСАКИ“ ЕООД и „КОРПОРАЦИЯ ТОПЛИВО“, издадени в данъчен период - м. 12.2018 г., както и предвид невъзстановяване на сума по осчетоводено кредитно известие /КИ/, недобросъвестно са отклонени парични потоци от А., доколкото получателите на сумите не са престирали доставки, като това е довело до намаляване имуществото на дружеството до степен на невъзможност за погасяване на задълженията му.

Така формираният извод е неправилен. Съгласно приложимата към спора разпоредба на чл. 19, ал. 2, т. 1 ДОПК действието на имуществено разпореждане е извършването на плащания в натура или в пари от имуществото на задълженото лице, представляващи скрито разпределение на печалбата или дивидент, или отчужди имущество, включително предприятието, на задълженото лице безвъзмездно или по цени, значително по-ниски от пазарните. Анализът на визираната разпоредба сочи, че релевантни за отговорността по чл. 19, ал. 2 ДОПК са не всички намаляващи имуществото на задълженото лице действия на разпореждане, а само изчерпателно изброените в разпоредбата. В тежест на данъчния орган е да установи този факт и то в настоящото производство, тъй като не е достатъчно при установен размер на задълженията на дружеството автоматично да се приеме, че след като той не е заплатен, следва да се ангажира отговорността по посочената разпоредба на управителя. От съдържанието на процесния РА не се установява ревизиращият екип да е изследвал как действията на управителя на дружеството са рефлектирали върху последното, съответно са довели до невъзможност за събиране на процесните задължения. В случая приходните органи се позовават

единствено на установеното в издаденият на дружеството РА, за който вече се посочи, че има доказателствена сила само по отношение на наличието и размера на установените задължения за данъци и ЗОВ спрямо дружеството и периода, за който са установени. Не без значение е и приетото в заключението на вещото лице по ССЕ в тази връзка, а именно, че липсват данни за парично плащане от имуществото на дружеството, представляващо скрито разпределение на печалба. Липсва да е установена и причинно-следствена връзка между евентуалното недобросъвестно действие, намаляване на имуществото и непогасяване на задълженията. При липса на доказателства, събрани в хода на ревизията и представени от приходната администрация в съдебното производство за тази причинна връзка, то съдът намира, че не е установен при условията на главно пълно доказване фактическият състав на отговорността по чл. 19, ал. 2 ДОПК.

По изложените съображения съдът намира, че обжалваният РА № Р-22220320006838-091-001/23.05.2024г. е незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

Предвид изхода на делото и заявеното от жалбоподателя искане, на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК, ответникът следва да бъде осъден да заплати на оспорващия разноси по делото, които са доказани в общ размер на 700 лв., от които 50,00 лв. – платена държавна такса и 650 лв. - платен депозит за вещо лице по ССЕ.

Мотивиран от изложеното, Административен съд София - град, Първо отделение, 11 - ти състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на Ж. Т. А. Ревизионен акт № Р-22220320006868-091-001/23.05.2024 г., издаден от началник на сектор - възложил ревизията и главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1392/14.10.2024 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с който на основание чл. 19, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК е ангажирана отговорността му за задълженията на „АРМОНИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], в размер на 600 000,00 лв. – главница и 348 963,48 лв. – лихви.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на Ж. Т. А., ЕГН [ЕГН], разноси по делото в размер на 700 (седемстотин) лева.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението, че е изготвено.

СЪДИЯ: