

# РЕШЕНИЕ

№ 3445

гр. София, 23.05.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав**, в публично заседание на 18.04.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Наталия Ангелова**

при участието на секретаря Татяна Щерева и при участието на прокурора Ива Цанова, като разгледа дело номер **12284** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния и процесуален кодекс /ДОПК/.

Делото е образувано по жалба на Б. Х. М. с ЕГН [ЕГН] от [населено място], срещу Ревизионен акт (РА) № Р- 22221920004809-091-001/04.08.2021 г., издаден от Г. М. - началник сектор, в качеството на орган, възложил ревизията и А. Н. - главен инспектор, в качеството на орган, ръководител на ревизията, мълчаливо потвърден чрез непроизнасяне по подадената жалба срещу РА по административен ред чрез Национална агенция за приходите, дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, в частта му, потвърдена с Решение № 1747/16.11.2021 г. на директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С..

С жалбата се иска съдът да постанови отмяната на РА в частта, в която на Б. Х. М. е ангажирана субсидиарната отговорност по чл.19, ал.1 ДОПК за задължения на [фирма] за ДДС за данъчен период м. 06.2016г. и за дължимите лихви за забава – допълнителни задължения за довносяне в общ размер 685 711,36лв.

Твърди се, че РА е издаден в нарушение на принципите на обективност, служебно начало и добросъвестност – чл.3, чл.5 и чл.6 ДОПК, по съображение, че органът е игнорирал съществени доказателства, като по този начин не е изяснил в цялост фактическата обстановка. Претендира и нарушение на чл.37, ал.1 ДОПК, липсвала обективна преценка и анализ на доказателствата. Счита издадения административен акт за немотивиран и необоснован. Твърди се още, че органите по приходите не са доказали съществени елементи от фактическия състав по чл.19, ал.1 ДОПК, както и че

не е доказано поведение на РЛ – действие или бездействие, чрез което са укрити факти и обстоятелства, релевантни за възникване на данъчни задължения.

Ответникът- директорът на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при ЦУ на НАП, чрез процесуален представител юрк. В. оспорва жалбата изцяло като иска да бъде отхвърлена. Допълнително претендира, че не са представени доказателства за реално осъществени ВОД- ове. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Прокурорът - Ц. при Софийска градска прокуратура, представи заключение за недоказаност на жалбата.

По делото са приети доказателствата по административната преписка.

Административен съд София-град, Първо отделение, 12 състав, като обсъди доказателствата по делото, взе предвид доводите и възраженията на страните, извърши дължимата служебна проверка по реда на чл.160, ал.2 ДОПК, от фактическа и правна страна по законосъобразността на оспорения по делото РА приема за установено следното:

По допустимостта на жалбата:

В срока по чл.152 от ДОПК жалбоподателят е обжалвал процесния РА № Р-22221920004809-091-001/04.08.2021г. пред директора на Дирекция „ОДОП”- [населено място], който не се е произнесъл в срока по чл.155, ал.1 ДОПК. Първоначално с жалба от дата 09.11.2021г. Б. Х. М. е оспорил пред съда РА, мълчаливо потвърден от ответника, на основание чл.156, ал.4 ДОПК, чрез непроизнасяне по жалбата по административен ред.

На основание чл.156, ал.6 ДОПК – в 7-дневен срок от подадената жалба, директорът е постановил Решение № 1747/16.11.2021г., с което е отменил частично РА – за ангажираната отговорност на Б. Х. М. за задълженията на [фирма] за ДДС за данъчен период м. 05.2016г. С решението директорът е потвърдил същия в частта в която е ангажирана отговорност на лицето по чл.19, ал.1 от ДОПК, в качеството му на управител на [фирма] за задължения на дружеството за ДДС в общ размер на 685 711, 36 лв. и за м.06.2016г.

При тези данни и допълнително уточненото оспорване на РА – в частта за отговорността на жалбоподателя за установените задължения за ДДС на дружеството за м.06.2016г., съдът намира, допустимост на процесната жалба като подадена първоначално в срока по чл.156, ал.4 ДОПК, както и при спазване на изискването по чл.156, ал.2 ДОПК.

По издаването на РА от компетентен орган, спазването на процесуалните правила, на изискванията за съдържание и форма:

Процесното ревизионно производство е образувано въз основа на Заповед № Р-22221920004809-020-001 от 07.08.2020г., издадена от Г. И. М. , на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен за орган по възлагане на ревизии - на основание чл.112 , ал.2, т.1 ДОПК със заповед № РД-01-128/18.02.2020г. на директора на ТД на НАП - С., представена на 22-23 от делото.

Със ЗВР е възложено извършването на ревизия на Б. Х. М., като представляващ

[фирма] за установяването на отговорност на лицето по чл. 19 от ДОПК за задължения за данък върху добавената стойност за данъчни периоди от 01.05.2016 г. до 30.06.2016 г. ЗВР е връчена на жалбоподателя на 07.08.2020г. от която дата тече и срокът на ревизията – три месеца от връчването.

ЗВР е изменена със заповеди от 23.02.2021г. и 24.03.2021г., издадени от органа, възложил ревизията и относно срока на ревизията, като с последната заповед е удължен до 23.04.2021г., т.е. в съответствие с чл.114 ДОПК.

ЗВР и заповедите за изменението ѝ са издадени като електронни документи и връчени по електронен път на жалбоподателя.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221920004809-092-001/14.05.2021г., издаден от органите по приходите, на които е възложено извършването на ревизията - със ЗВР – А. А. Н. - главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията и М. А. Б. - старши инспектор по приходите.

РД е издаден също като електронен документ, връчен на 14.05.2021г. по електронен път, срещу който не е подадено възражение.

Въз основа на РД - направените предложения за установяване на данъчни задължения за ДДС, е издаден и оспорения по делото РА №Р-22221920004809-091-001/04.08.2021г., издаден от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и А. А. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С.-ръководител на ревизията. С РА са възприети изцяло констатациите на РД, съставляващ неразделна част от акта.

РА също е издаден като електронен документ, връчен по електронен път на 16.08.2021г.

За подписването на актовете с квалифициран електронен подпис, равностоеен на саморъчен подпис, са представени доказателства на л.76-89 от делото, в това число и разпечатки на скрийншотовете за проверка на електронните подписи.

Процесната ревизия е първа за установяване на задължения по чл. 19 от ДОПК за периодите, посочени в заповедите за възлагане.

В хода на ревизионното производство са събрани доказателства по реда на чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК - чрез връчване на Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/, като в отговор на същото е представено обяснение от лицето с вх. № К. 1118/01.03.2021г. На основание чл. 45 от ДОПК е извършена насрещна проверка на [фирма], приключила с протокол №П-22221021057156-141-001/12.05.2021 г. На основание чл.37 и чл.57 от ДОПК са изпратени запитвания и искания за представяне на документи и писмени обяснения до трети лица и институции и банки. Следователно, в хода на ревизионното производство са събрани доказателства по предвидени в ДОПК способы и същите следва да бъдат ценени от съда.

Изложеното обуславя извод, че при издаването на РА са спазени изискванията за форма и процесуалните правила, ревизията е възложена от компетентен орган не са изтекли давностните срокове по чл. 109 ДОПК, и производството е допустимо.

По фактите, относими към материалната законосъобразност на РА

От извършена насрещна проверка на [фирма] и другите доказателства органите по приходите са установили, че [фирма] има изискуеми задължения в размер на 2 267

104,73 лв., като дълга се определя като несъбираем. От извършената ревизия на „ЕЛЕКТРОНИКА Т.“ органите по приходите установили, че основната икономическа дейност на дружеството е търговия на едро с компютърни периферни устройства и програмни продукти. Посочили са, че след връчването на процесната ЗВР, едноличният собственик на капитала на дружеството Б. Х. М., съгласно договор за прехвърляне на дружествени дялове от дата 28.11.2016 г., прехвърля възмездно на Т. П. К. своите 50 дяла, представляващи капитала на [фирма].

За ревизирания период м. 06.2016г. дружеството е декларирало ВОД на стоки /компютърни компоненти/ с получатели R. C. S. и W. IN P. S.R.L. от Италия.

При извършената ревизия на [фирма], била представена единствено декларация от Б. Х. М. - като управител относно налични стоки, намиращи се в склад на друга фирма с търговски адрес в А.. за данъчни периоди 01.09.2015г. – 31.07.2016г. Органите са приели, че в хода на ревизионното производство ревизираното лице не е удостоверило обстоятелствата за прилагане на нулева ставка на ДДС с изискуемите документи. Във връзка сътрудничество до компетентните органи на италианската приходна администрация било установено, че дружеството – клиент W. IN P. не е подавало данъчни декларации и същото не е известно на адреса на седалището, като същото било deregистрирано и заличено от дата 28.06.2016 г., а дружеството контрагент R. C. S. има регистрация за целите на ДДС от 20.11.1995 г., която е прекратена на 27.06.2016 г. Според органите по приходите така установените факти и обстоятелства в ревизионното производство на дружеството имали пряко отношение към хипотезата на чл.19, ал.1 от ДОПК, а именно, че лицето е укрило факти и обстоятелства, които по закон е било длъжно да обяви пред приходната администрация. С РА е констатирана разлика между декларираното по надлежния ред и установеното при ревизията, което било прието за укриване по смисъла на чл.19, ал.1 от ДОПК. Описаните действия, приети за извършени от жалбоподателя в качеството му на управител на дружеството, са определени като умишлени с цел укриване на данъчни задължения чрез изграден механизъм за избягване на данъчно облагане по реда на ЗДДС. Също органите по приходите са приели, че чрез неизпълнението на задължения за заявяване на достоверни факти и обстоятелства от лицето управляващо дружеството, отговорно в рамките на неговата компетентност, е налице волево действие на управителя за укриване на тези факти. Последното било извършено съзнателно и умишлено от управителя с цел да не бъдат декларирани доставки по ЗДДС, начислен и внесен ДДС. Направен е извод, че е налице причинно – следствена връзка между умишлените недобросъвестни действия на управителя и последицата от тях – невъзможност за своевременно определяне на текущите задължения на ЮЛ и събиране на същите от приходната администрация.

Прието е от ревизиращите органи, на основание чл.21, ал.1 от ДОПК, вр. с чл.19, ал.1 от ДОПК, че на Б. Х. М., в качеството му на управител на [фирма]. В подкрепа на хипотезата за възникване на отговорност по чл.19, ал.1 от ДОПК било прието и обстоятелството, че след служебната регистрация на дружеството по ЗДДС на 07.07.2015г. същото подава нулеви СД по ЗДДС до м.06.2016г., като от органите по приходите е направен извод, че с тези действия лицето умишлено е целяло недеklarиране на извършените доставки по ЗДДС. Тези изводи на ревизиращите органи не се споделят като релевантни, доколкото с решението си ответникът е уважил жалбата за задълженията за м.05.2016г. и приел, че не са налице основания по чл.19, ал.1 от ДОПК.

На жалбоподателя е ангажирана отговорността по чл. 19, ал. 1 от ДОПК в качеството на управител на [фирма], ЕИК[ЕИК], за задължения на дружеството за данък върху добавената стойност по Закона за данък върху добавената стойност за начислен ДДС за ВОД в размер общо на 423 919,89 лв. по издадени от дружеството фактури №[ЕГН]/30.06.2016 г., с данъчна основа 903 006,71 лв. и №[ЕГН]/30.06.2016 г. с данъчна основа в размер на 834 748,24 лв., издадени на R. C. S. - Италия, VIN I., №[ЕГН]/30.06.2016 г. с данъчна основа в размер на 193 627,17 лв. и №[ЕГН]/30.06.2016 г. с данъчна основа в размер на 188 217,34 лв., издадени на W. IN P. – Италия, VIN I..

За получателя W. IN P. – Италия, VIN I. било установено по линията на сътрудничество с италианската данъчна администрация, че дружеството не подавало данъчни декларации и същото не е известно на адреса по седалището си, поради тази причина данъчните власти са прекратили идентификационния номер по ДДС – deregистрирано било на 28.06.2016г. и компанията била заличена. В хода на ревизията било констатирано плащане от посочения клиент на сумата 195 234 евро в С. АД.

За дружеството R. C. S. – Италия също по линията на сътрудничеството било установено, че е регистрирано по ДДС от 1995г. до 27.06.2016г., когато регистрацията му била прекратена, собственикът на дружеството – едноличен собственик и управител, физическо лице, бил съден от италианските съдебни органи за укриване и унищожаване на счетоводни документи и записи, имало силни подозрения, че тази фирма е посредник. Установени са също плащания от това дружество към българския доставчик в С. АД на стойност 2 461 000,00 евро.

Към датата на издаване на посочените фактури за ВОД от [фирма] – 30.06.2016г., двете италиански дружества получатели по доставките, са с прекратена регистрация по ДДС от италианските власти преди това – съответно 27 и 28 юни 2016г.

В мотивите на решението ответникът е формирал изводи по отношение на декларираните ВОД на основание „направена в акта на дружеството констатация, че не са представени доказателства, че стоките са получени от италианските контрагенти, в резултат на което е начислен ДДС“, че е налице укриване от страна на управителя, което да обоснове ангажиране па отговорност по реда на чл. 19. ал. 1 от ДОПК. Ответникът се е позовал изцяло на установеното при ревизията на [фирма], че в процесното производство можело да се направи извод, че управителят на дружеството е допуснал укриване на факти и обстоятелства, подлежащи на деклариране пред НАП, и конкретно на установеното, че са декларирани ВОД към италиански дружества - R. C. S. и W. IN P. S.R.L., за които било установено, че са с прекратена регистрация към датата на издаване на фактурите от [фирма]. Също е направен извод, че двете италиански дружества не са регистрирани за целите на ДДС в друга държава членка, за да бъде приложен режимът на ВОД. Третото основание е, че [фирма] не е удостоверило обстоятелствата за прилагане на нулева ставка на ДДС с документите, изискуеми по силата на разпоредбата на чл. 45 от ППЗДДС, тъй като не били представени доказателства за извършени ВОД, бил начислен ДДС.

Тъй като нямало основание за прилагане на нулева ставка на ДДС при ВОД, ответникът в решението също счита, че са налице укрити факти и обстоятелства, които по закон управителят е бил длъжен да обяви пред органа по приходите. Декларирайки ВОД в случая, без да са осъществени такива доставки, бил укрит

действителния характер на облагаемата доставка, респективно прилагане на по-благоприятен режим за дружеството и избягване начисляване на ДДС.

Ответникът се е позовал на решенията на ВАС по адм.д. 1734/2015 и 4851/2017г., от които според него било видно, че управителят, като представител на дружеството бил длъжен да подаде декларации, в които вярно да отрази извършените и получени облагаеми доставки за съответните периоди. Разликата между декларираното и действително установеното при направената ревизия съставлявало укриване по смисъла на чл.19, ал.1 ДОПК. Неподаването на декларации или подаването на такива с неверни данни, представлявало необявяване /укриване на факти и обстоятелства, релевантни за данъчно облагане. В случая неверни данни в декларации по ЗДДС било установено в издадения на [фирма] ревизионен акт, който бил влязъл в сила. Ответникът се е позовал на решението по дело №1734/2015г. на ВАС, като е посочил, че според съдебната практика на ВАС, влезлите в сила РА се ползвали с доказателствена сила относно обстоятелствата, формиращи установените с тях задължения.

По тези съображения е прието, че са установени кумулативно всички предпоставки за реализиране на отговорността по чл.19, ал.1 ДОПК.

Жалбоподателят оспорва тези изводи, като твърди, че с решението в отменената част, както и с РА е признато действителното извършване на доставките - на компютърни компонентни в склад в А. и доставката на италианските дружества. Няма данни стоките да са пристигали в България за да възникне задължение за ДДС, дължимо в България.

Правни изводи на съда :

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. С място на разпоредбата – дял първи "общи правила", глава четвърта, "задължени лица", логическото и граматическото тълкуване на нормите, обективиращи 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 фактическите състави по двете алинеи на чл. 19 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.

Отговорността на жалбоподателя е ангажирана само по чл. 19, ал. 1 ДОПК, с която разпоредба е създаден особен случай на лична имуществена отговорност на лица, управляващи задължени за данъци и осигурителни вноски субекти - 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. 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 обсъжда т. н. "уникалност" на връзката между поведението на третото лице в укриване на факти и обстоятелства от една страна 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.

В случая е установено, че е налице първата предпоставка. Жалбоподателят Б. Х. М. е управител и „член на органа на управление“ на задължено лице по чл.14, ал.1 и 2 от ДОПК - [фирма] - за периода от 17.05.2016г. до 28.11.2016г., което обстоятелство е вписано в търговския регистър и посоченият период обхваща периода на подадената СД по ДДС вх. № 2219-1217114/13.07.2016г., с която за м.06.2016г. са декларирани задължения по ДДС в размер на 0 лв.

Задълженията по РА за дружеството са по фактури: № [ЕГН]/30.06.2016г., с данъчна основа 903 006, 71лв.; № [ЕГН]/30.06.2016г., с данъчна основа в размер на 834 748, 24 лв., издадени от R. C. S. - Италия, както и фактури с № [ЕГН]/30.06.2016г. с данъчна основа в размер на 193 627, 17 лв. и с № [ЕГН]/30.06.2016г. с данъчна основа в размер на 188 217, 34 лв., издадени от „W. in P.“ – Италия, с управител Б. Х. М. на [фирма].

Доставките на стоки по посочените фактури са приети за нереални от органите по приходите в хода на извършена ревизия на [фирма], приключила с РА № Р- 22221920004809-091-001/04.08.2021г., с който на дружеството са установени задължения за ДДС за м.06.2016г. в размер на 423 919, 89 лв., непризнат данъчен кредит по посочените фактури с доставчик R. C. S. - Италия и „W. in P.“ – Италия, както и лихви в размер на 472 012.93 лв. Ревизионният акт е влязъл в сила, като междуременно с решение № 1747/16.11.2021г. на Директора на ОДОП, в 7 – дневен срок от подаване на жалбата от дружеството до съда, РА № Р-

22221920004809-091-001/04.08.2021г. е потвърден частично в частта, в която на Б. Х. М. е ангажирана субсидиарната отговорност по чл.19, ал.1 от ДОПК за задължения на [фирма] за ДДС за данъчен период м.06.2016г. и за дължимите лихви за забава в общ размер – 685 711, 36 лв.

Втората предпоставка - наличие на задължение на лице по чл. 14, т. 1 или 2 ДОПК също е налице за ангажиране на отговорността на жалбоподателя. [фирма] като дружество – регистрирано по ДДС и доставчик по облагаема доставка по процесните фактури, на основание чл.82, ал.1 ЗДДС, според който: “данъкът е изискуем от регистрирано по този закон лице - доставчик по облагаема доставка”, попада в хипотезата на чл.14, т.2 ДОПК.

Противно на приетото от ответника в решението и поддържано пред съда, издаденият ревизионен акт на [фирма] 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. д. № 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".

Не се установява обаче третата предпоставка за ангажиране на отговорността на жалбоподателя по чл. 19, ал.1 ДОПК. От събраните доказателства, не се установява 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. Както е посочено в решението на ответника - в мотивите, у в които жалбата е уважена частично, Вв практиката си ВАС приема, че несъответствието между декларираното и действителното следва да се третира като укриване, когато от една страна обективно е налице действие/бездействие/, в случая деклариране от лицето , чиято отговорност се ангажира и от субективна страна действието/декларираното/ да е извършено умишлено, т.е. субектът да е бил наясно относно смисъла и значението на действията си.



В случая обвинението за умишлено деклариране на неверни данни е свързано с дерегистрацията на получателите по ДДС от италианските власти преди датата на издаването на фактурите от страна на [фирма]. Дерекстрацията на получателите по ВОД може да се провери в електронната система [V. \(europa.eu\)](http://europa.eu) - целта на този интернет сайт е да позволи на доставчиците на стоки или услуги на територията на Общността да получат потвърждение за валидността на идентификационен номер по ДДС на дадено лице в съответствие с член 31 от Регламент (ЕО) № 904/2010 на Съвета от 7 октомври 2010 г. Този регламент обаче има за предмет административното сътрудничество от страна на държавите членки и не въвежда пряко задължения за доставчиците при издаването на фактурите. Действително, при издаването на фактурата доставчикът по ВОД е длъжен да посочи валиден данъчен номер на получателя, регистриран в друга държава-членка и предоставен му от получателя.

В казуса по делото се касае до доставки, осъществени от [фирма] на стоки – компютърни компоненти от склад на дружеството в А. до получатели в Италия. Видно от стр. 5 от РА на [фирма], лист 178 от делото, за да начислят ДДС за ВОД на основание чл.86, ал.2 ЗДДС във връзка с чл.66, ал.1, т.3 ЗДДС по четирите фактури за продажби към двете италиански дружества, - от фактическа страна е прието, че ревизираното лице в качеството си на физическо лице не е удостоверило получаването на стоката от посочените контрагенти.

Макар и да е посочено, че тези дружества не са регистрирани по ДДС към датата на издаването на фактурите, това обстоятелство не е изрично посочено в правните и фактическите основания за начисляването на данъка в задължение на ревизираното дружество по декларираните ВОД. Също така при анализа на декларираните тристранни операции на стр. 3 от РА е посочено, че от 4-те групи необходими документи по чл.9, ал.2 ППЗДДС, са представени и изпълнени изискванията по т.1-3 – фактури от доставчиците, фактури от посредника и подадени V. декларации. Липсват само документите по т. 4 от разпоредбата – писмено потвърждение от придобиващия в тристранната операция – конкретно са посочени и двете италиански дружества – R. C. S. „W. in P.” – Италия. По този въпрос е посочено изрично на стр. 3 от РА на [фирма], лист 176 от делото, че от ревизираното лице са представени фактури за международни куриерски услуги с товарителници от [фирма], от които не можело да се установи съдържанието на колетната пратка. А от допълнително представени документи от куриерската фирма било установено, че вида на услугата е експресни колети, , фактурата съдържала данни за теглото и стойност и ДДС, посочен брой на пратките, в товарителниците се съдържало общо описание „компютърни части“, за изпращач било посочено ревизираното дружество и получатели италианските дружества, като нямало данни за физическите лица – подали или получили пратките. Прието е, че не било удостоверено не само получаването на стоките от придобиващите и начисляването на ДДС от тяхна страна, но не можело да се формира извод, че стоките, предмет на последваща реализация се транспортирали от държавата-членка на изпращача до държавата-членка, където е регистриран придобиващият. Органите по приходите са се

позовали и на чл.9, ал.3 ППЗДДС съгласно която разпоредба в случай, че посредникът в тристранната операция не се снабди с документите по ал. 2, до изтичането на данъчния период, следващ данъчния период, през който данъкът за В. би станал изискуем, се счита, че В. е с място на изпълнение на територията на страната.

Следователно, в случая се касае за декларираните фактури за доставка на получател в друга държава членка, за които са представени доказателства, но са приети за непълни, по съображения, свързани с документиране и дейността на получателите по доставките. Видно е, че по отношение на декларираните ВОД органите по приходите са приложили по аналогия на установената презумпция за В. на територията на страната по чл.9, ал.3 ППЗДДС, но възниква данъчно задължение за следващия данъчен период, тоест не може да се презюмира невярно деклариране поради липса на доказателства от получателя по доставката. В случая доколкото са съставени и съответно представени доказателства за транспорта на стоките към двете италиански дружества и стоките са предадени на превозвач, не може да се вмени на управителя на дружеството укриване на факти при декларирането за м.06.2016г. на процесните фактурите като ВОД на основание непредставени доказателства от получателите по доставките.

Що се касае до вмененото като виновно поведение на жалбоподателя, че не е предоставил документи в хода на ревизията от значение за установяване на задълженията по ЗДДС, то видно от цитираните мотиви на РА, то такива са представени, и второ, доколкото на 28 ноември 2011г. е престанал да бъде управител на дружеството, а ревизията е продължила след това, то неясно на какво основание е бил задължен да ги представи след като е престанал да има каквото и да е качество по отношение на дружеството. Видно от мотивите на РД на дружеството – лист 191 от делото, искане за представяне на документи за ВОД и В. на стоки е изготвено на 28.11.2016г. и връчено на електронен адрес, като е посочено, че са представени писмени обяснения и документи от ревизираното лице.

Следователно, в случая не се касае за неверни декларираните обстоятелства към м. 06.2016г., обосновавали събирането, а начисляването на данъка е извършено на основание преценката на представените доказателства.

Що се касае до въведеното основание за ангажиране на отговорността по чл.19, ал.1 ДОПК на жалбоподателя - дерегистрирането на получателите по доставките към датата на издаването на фактурите, съдът съобрази следното: Първо, както се посочи, посоченото обстоятелство, макар и да е установено, не е изрично посочено сред основанията за начисляване на данъка по процесните четири фактури и съответно не може да се счита като относимо обстоятелство към установяване на данъчни задължения.

Второ: 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.

Трето, за прилагането на отговорността по чл.19, ал. 1. ДОПК релевантната е връзката между поведението на управителя и несъбирането на вземанията на

дружеството, а такава връзка с декларираните данни в справките – декларации по ЗДДС и ГДД не е налице. Укриване на факти, свързано с декларирането, би могло да бъде относимо към дължимостта на данъци от дружеството, но не и към събирането им.

Четвърто, недоказани остават намеренията да издадат процесните фактури от [фирма] като доставчик с цел да ползва данъчно предимство, след като се касае за непредставяне на документи от получателите, и нередовности свързани с тях а не с доставчика – българското дружество, в който случай законодателят е установил изрично правни последици – начисляване на данъка по фактури № № [ЕГН]/30.06.2016г., [ЕГН]/30.06.2016г., издадени от R. C. S. - Италия”, както и фактури № [ЕГН]/30.06.2016г. и № [ЕГН]/30.06.2016г., издадени от „W. in P.” – Италия.

Предвид на така изложеното, не е налице и следващата предпоставка за ангажиране на отговорността на управителя - причинно следствена връзка, тъй като няма връзка между декларирането и събирането на задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски. В този смисъл е и трайната орактика 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.)

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 са посочени издадените фактури. С оглед на фактите и обстоятелствата по делото, не може да бъде приета тезата на ревизиращия орган, че подаването на справка-декларация по ЗДДС, в която е посочена цената на доставка, за която има издадена фактура, по която доставка по същество е прието, че следва да се приложи друг данъчен режим – поради недоказана тристранна операция по вина на получателите, да се счита че е налице основание за доставка на територията на страната, е налице укриване на факти и обстоятелства по смисъла на чл. 19, ал. 1 от ДОПК.

Фактическият състав на чл.19, ал.1 ДОПК изисква наличието на пряка причинна връзка между укриването на факти и обстоятелства, които по закон управителят е бил длъжен да обяви пред орган по приходите или публичен изпълнител, и невъзможността за събирането на задълженията на дружеството за данъци. 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.

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 управителя, 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.

На следващо място, от събраните доказателства не се доказва категорично твърдението в РА, че дружеството няма собствени активи и дългът е квалифициран като несъбираем, след като не е изследвано счетоводството на дружеството и не е установено дали разполага с имущество. От дирекция „Събиране“ ТД на НАП С. е предоставена информация, доказваща предприетите действия от страна на публичните изпълнители, които са установили, че [фирма] не притежава недвижими имоти, превозни средства, които да послужат за обезпечаване на задълженията на дружеството, но не е изследвано има ли дружеството вземания и движимо имущество/ активи.

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.

На основание изложеното и чл.160, ал.1 ДОПК. съдът

#### РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на Б. Х. М. с ЕГН [ЕГН] от [населено място] ревизионен акт № Р- 22221920004809-091-001/04.08.2021 г., издаден от Г. М. - началник сектор, в качеството на орган, възложил ревизията и А. Н. - главен инспектор, в качеството на орган, ръководител на ревизията, частично потвърден от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, в частта в която е ангажирана отговорността на Б. Х. М. по чл.19, ал.1 от ДОПК, в качеството му на управител на [фирма] и за задължения на дружеството за ДДС в общ размер на 685 711, 36 лв. за галвница и лихви и за м.06.2016г.

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

Съдия: