

РЕШЕНИЕ

№ 2572

гр. София, 12.04.2019 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 64
състав**, в публично заседание на 12.03.2019 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калинка Илиева

при участието на секретаря Дора Тинчева, като разгледа дело номер **9895** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на Ц. А. Ч. срещу решение № 1216/15.8.2018 г., в частта, с която е потвърден ревизионен акт /РА/ № Р-22221917004316-091-001/29.05.2018 г., относно определени му задължения по фактури, издадени от [фирма], в размер на 9 918,50 лв., ведно със съответните лихви.

Жалбоподателят твърди, че не следва да носи отговорност за дължимостта на лихви, определени върху задължения на [фирма]. Не са налице кумулативно необходимите предпоставки на чл.19 ДОПК за носене на отговорност. Неправилни са изводите на ответника, че е укривал факти, тъй като по ЗДДС е необходимо да се декларираат получените фактури. Включването им в дневниците за покупко-продажби представлява изпълнение на законовото му задължение, поради което не може да се направи извод за укриване на факти. Справките-декларации са подавани от предходния управител на дружеството. Констатациите на цитиран в обжалвания РА друг РА не го обвързват. Претендира разноски.

Ответникът - директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. я оспорва. Счита, че жалбата е неоснователна. Моли да се отхвърли поради съображенията в обжалвания акт. Претендира разноски

Административен съд София – град, 64 състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира за установено от фактическа страна следното:

Със заповед №Р-22221917004316-020-001/03.07.2017 г., изменена със заповеди №

Р-22221917004316-020-002/04.10.2017 г. и № Р-22221917004316-020-003/03.11.2017 г., е възложено извършването на ревизия със срок до 05.12.2017 г. на Ц. А. Ч. за ангажиране на отговорността му по чл. 19 от ДОПК -за задължения на [фирма], за ДДС, за данъчните периоди от 28.11.2013 г. до 31.07.2015 г.

За резултатите от ревизията е съставен ревизионен доклад /РД/ №Р-22221917004316-092-001/30.03.2018 г., връчен на същата дата по реда на чл. 29, ал. 4, във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК. Въз основа на РД е издаден РА №Р-22221917004316-091-001/29.05.2018 г., от А. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и А. Б. Г., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Прието е, на основание чл. 19, ал. 1 от ДОПК, че Ц. А. Ч. следва да отговаря за задължения на [фирма] за ДДС в размер на 98 792,19 лв. и лихви за забава в размер на 34 658,95 лв., като съдружник и собственик на 90% от капитала на [фирма], считано от 28.11.2013 г., заедно с другия съдружник и собственик на капитала – И. П. УБИН. Представителството на дружеството се е осъществявало заедно и поотделно от двамата. На 11.11.2015 г. е вписана промяна в собствеността на капитала на [фирма]-прехвърляне на дружествените дялове от Ц. А. Ч. и И. П. УБИН, съгласно сключени договори от 02.11.2015 г., на Ц. Б. НАЧЕВА-правоприемник. На 11.11.2015 г. е вписана промяна и в правната форма на „ФАБРИКА ПЛЮС“- от О. в Е..

На [фирма] е била извършена друга, предходна ревизия, за установяване задълженията на дружеството за ДДС, за данъчни периоди от 25.09.2013 г. до 31.07.2015 г. Установени са, с РА №22221015007017-091-001/09.03.2016 г., задължения за довносяне в общ размер на 124 365,23 лв., в т. ч. за ДДС в размер на 98 862,19 лв. и лихви в размер на 12 385,38 лв. РА е връчен на новия управител Ц. Начева, на 23.03.2016 г. Не е оспорен по административен ред, поради което и е влязъл в законна сила. Установените задължения не са внесени в републиканския бюджет.

В хода на ревизията на [фирма] е установено, че дружеството е ползвало право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК]. В РА е посочено, че на горните дружества са извършени насрещни проверки, но не са представени исканите доказателства. В дружествата няма наети по трудови правоотношения лица.

С РА на [фирма], на основание чл. 68, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 69, ал. 1, във връзка с чл. 9 от ЗДДС, е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 98 862,19 лв. по фактури, с предмет услуги, материали, издадени от горесцитираните доставчици и са определени лихви в размер на 12 385,38 лв.

Съгласно чл. 20 от ДОПК, в случаите по чл. 19, обезпечението и принудителното изпълнение се насочва първо срещу имуществото на задълженото лице /в случая [фирма]/, за чието данъчно или осигурително задължение отговарят членовете на органите на управление или управителите им. Извършена е служебна проверка в информационна система „Събиране“, в резултат на която е установено, че за задължения на [фирма], установени с РА №22221015007017-091-001/09.03.2016 г., е образувано изпълнително дело; задълженията не са погасени, а са несъбираеми.

Видно от мотивите на процесните РД и РА, органите по приходите са приели, че е приложим чл. 19, ал. 1 от ДОПК, съгласно която, когато член на орган на управление

или управител на задължено лице по чл. 14, т. 1 и 2 укрие факти, 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 или задължителни осигурителни вноски, той отговаря за несъбраното задължение. Посочено е, че Ц. Ч., имащ качеството на управител и съдружник на [фирма] до 02.11.2015 г., е знаел за декларирането в справки-декларациите /СД/ по ЗДДС и дневниците за покупки на фактури, издадени без да е налице реална доставка на стока или услуга, по които се претендира право на приспадане на данъчен кредит, като по този начин, чрез включване на фактури в дневниците за покупки и претендирането на право на приспадане на данъчен кредит, е намаляван резултатът ДДС за внасяне в СД за ревизираните периоди. По този начин жалбоподателят, в качеството на управител на [фирма], е укрил факти, имащи значение за установяване на задължения по ревизионно производство. Направено е заключение, че е налице причинно-следствена връзка между декларирането на неверни факти и обстоятелства и невъзможността да бъдат събрани задълженията. Позовавайки се на РА, издаден на [фирма], органите по приходите са формирали извод, че в случая са налице обстоятелствата, визирани в чл. 19, ал. 1 от ДОПК, поради което са налице предпоставките за ангажиране на отговорност по тази разпоредба на Ц. Ч., във връзка със задълженията на [фирма] към бюджета за дължимия ДДС в размер на 98 792,19 лв. и лихва в размер на 34 658,95 лв.

С прехвърлянето на Ц. Б. НАЧЕВА притежаваните от жалбоподателя във [фирма] дружествени дялове, представляващи 90 % от капитала на дружеството, е прието, че съзнателно и целенасочено е възпрепятствал възможността приходната администрация да събере дължимите данъци. Прието е, че е налице причинно – следствена връзка между умишлените недобросъвестни действия на Ц. Ч. и последиците от тях – невъзможност за събиране на данъци, както и че прехвърлянето на дружеството по реда на Търговския закон, извършено след започнало ревизионно производство и преди връчване на РА на [фирма], е довело до невъзможност задълженията да бъдат внесени.

С обжалвания акт на директора на ОДОП е прието обаче, че по отношение на жалбоподателя не е установено да са налице предпоставките за реализиране на отговорността по чл. 19 от ДОПК по отношение на фактури, издадени от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], поради което РА е бил отменен като необоснован и незаконосъобразен в тази част.

По отношение на фактури, издадени от [фирма] през данъчни периоди м. 07, м. 08, м. 09, м. 12.2014 г., м. 01, м. 02, м. 03, м. 04 и м. 07.2015 г., по които е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 9 918,50 лв. на [фирма] и за които задължения е ангажирана отговорност на ревизираното лице, ведно със законната лихва, по реда на чл. 19, ал. 1 от ДОПК, е прието, че РА е правилен и законосъобразен в тази част.

В съдебната фаза бяха изискани копия на тези фактури, но не бяха представени от страна на жалбоподателя. Видно от ревизионния доклад от 30.3.2018 г., е извършена проверка в информационната система на НАП и проверка в търговския регистър, като е установено, че управители и на доставчика [фирма], и на получателя [фирма], са жалбоподателят Ц. Ч. и И. П. УБИН, за периода 28.11.2013 г.-8.4.2016 г. При извършена справка в търговския регистър съдът констатира, че представителството от посочените лица, за процесния период се е осъществявало заедно и поотделно.

При така установеното съдът достигна до следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима, като подадена в срока по чл. 156, ал.1 ДОПК от лице, имащо правен интерес от оспорването, срещу подлежащ на обжалване административен акт и след като е осъществено обжалването по административен ред съобразно изискванията на чл.156, ал.2 ДОПК.

Разгледана по същество, съдът намира, че жалбата е неоснователна. Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваемостта на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му.

Оспореният ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите – чл. 118, ал. 2 ДОПК вр. чл. 7, ал. 1, т. 4 ЗНАП.

Издаден е в предвидената форма, съгласно чл. 120 ДОПК, включително разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Предвид нормата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА. Мотивите на РД са и мотиви на РА. РА е подписан с квалифицирани електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване, видно от представените от ответника преки доказателства по чл. 184, ал. 1 ГПК – удостоверения по чл. 24 от Закона за електронния документ и електронния подпис, възпроизведени на хартиен носител.

В хода на ревизията не са допуснати съществени процесуални нарушения.

В процесния случай, за да бъде ангажирана отговорността на жалбоподателя, следва да се установи кумулативното наличие на предпоставките на чл. 19 ДОПК, предвиждащ отговорност за задължения за данъци или задължителни осигурителни вноски, дължими от друг субект. Тези предпоставки са: 1) лицето, чиято лична имуществена отговорност се ангажира, да има качеството на член на орган на управление или управител на задължено лице по чл.14, т.1 и 2 ДОПК, към момента за който са установени публичните задължения за последното, 2) да е налице поведение на това лице, изразяващо се в укриване на факти и обстоятелства, които по закон е бил длъжен да обяви 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 /ЗОВ/, 4) невъзможност за събиране на публични вземания – данъци и ЗОВ. Отговорността е ограничена до размера на несъбраното задължение.

В случая първата предпоставка е безспорно установена - жалбоподателят Ц. Ч. е бил управител на [фирма], в качеството на доставчик за периода от 28.11.2013 г. до 08.04.2016 г., през който са издадени спорните фактури. Безспорно е установено, че през този период той е бил управител и на [фирма]- получател по същите фактури. Предвид така установеното, дружества са имали и качеството на свързани лица по смисъла на § 1, т. 3, б. „д“ от ДР на ДОПК, доколкото управители са били едни и същи лица, вкл. и жалбоподателят.

При подписване на спорните фактури се твърди, че той е действал от името и на двете дружества – договарял е със себе си. Посоченото обстоятелство обаче не се установи посредством преки доказателства – бяха изискани тези фактури, но не бяха представени от ответника, който носи доказателствената тежест. В този смисъл, не могат да се ценят и косвените такива – ревизионните актове, представени по делото и ревизионния доклад към обжалвания ревизионен акт, доколкото в тях не се прави официално удостоверяване факта на подписване на фактурите, за двете насрещни

страни, именно от жалбоподателя /последният е действал заедно и поотделно като управител – т.е. и двамата са имали представителна власт по отношение на двете дружества/.

Същевременно, изискването на чл. 19 ДОПК е да е налице деяние, изразяващо се в укриване на факти и обстоятелства, които по закон е бил длъжен да обяви пред органа по приходите или публичния изпълнител.

Разминаването между декларираното и действителното е укриване (така решение № 890 от 27.01.2016 г. по адм. д. № 1734/2015г. на ВАС и решение № 15873 от 12.12.2012 г. по адм. д. № 4426/2012г. на ВАС). В случая се установява несъответствие между декларираното и действителното фактическо положение. Видно от хронологичния регистър на [фирма], за периода 1.1.2014 г. – 31.12.2014 г. и 1.1.2015 г. – 31.7.2015 г., са издавани от [фирма] фактури /л.226 от делото/, за различни услуги, без обаче да е установено наличие на материална и кадрова обезпеченост от страна на двете дружества за предоставяне на каквито и да е „услуги“. Тези фактури са били включвани в справките-декларации на дружеството. Както бе посочено по-горе, дружествата са били и свързани лица.

Субект на укриването е управителят, доколкото при действието на чл. 141, ал. 2 от ТЗ той представлява дружеството, организира и ръководи дейността му /чл. 141, ал. 1 от ТЗ/. Съгласно чл. 141, ал. 2, изр. 2-ро ТЗ всеки един от управителите може да действа самостоятелно, освен ако дружествения договор предвижда друго. В случая не са предвидени ограничения в представителната власт на управлението на процесните две дружества-свързани лица. Представителството на едно дружество се разглежда като право на едно лице – в случая управител, да извършва правни действия от името на това дружество и с правни последици за него. Безспорно е, че учреденото представителство поражда единствено право, с посоченото съдържание. В съдържанието на посочената едностранна сделка по представителство не се включват задължения, в т.ч. и задълженията по ЗДДС. Вътрешните отношения обаче между управителите и дружеството, както и по какъв начин и в каква сфера е уговорено, че следва да действа всеки един управител, се уреждат с отделен договор – за управление, в който са предвидени конкретните права и задължения на управителите. Но, по арг. от чл. 141 ТЗ и по-специално – нач 141, ал. 6 ТЗ, за представителната власт на управителя, респ. –управителите, както и за отношенията на дружеството спрямо третите лица имат значение вписаните в търговския регистър обстоятелства.

Доколкото жалбоподателят е бил вписан като управител и на двете дружества за процесния период, е бил задължен, по силата на закона – чл. 125 ЗДДС, като представляващ дружеството – регистрирано по ЗДДС лице, да подава декларации по данъчните закони, вкл. и ежесечни по чл.125 ЗДДС. Освен това, в обема на тези задължения се включва и задължението да декларира действителното фактическо положение – така, както бе изложено по-горе. Посоченото задължение е предвидено *ex lege*, то не е и не може да е предмет на уредба на договора за управление, досежно отношенията между дружеството и данъчната администрация и доколкото не е налице изрично оповестено, по съответния ред ограничение в представителната власт на единия управител – в случая жалбоподателя. Обстоятелството по какъв начин двамата управители действително са организирали управлението на дружеството и дали тези декларации са били подавани от другия управител, а не от жалбоподателя, би следвало да има значение единствено за техните вътрешни отношения, но не и по отношение на третите лица, вкл. и данъчните органи.. Ето защо, макар дружеството да

е имало още един управител, доколкото и жалбоподателят е бил вписан като такъв, не може да се направи извод, че следва да се изключи неговата отговорност за начина на управлението на дружеството.

По отношение на твърдението на жалбоподателя, че тъй като не е страна по предходното ревизионно производство, то не го обвързват направените фактически констатации в издаваните по това производство актове. В съдебната практика са формирани две позиции относно доказателствената сила на влезлите в сила ревизионни актове за възможността да бъдат противопоставени на лицата, спрямо които се реализира отговорността по чл. 19 от ДОПК. Според първата-влезният в сила ревизионен акт обвързва ревизията по чл.19 от ДОПК само относно размера на подлежащите на събиране задължения. Констатациите на ревизионния акт, съставен на дружеството, не могат да бъдат противопоставяни на управителя му в ревизия по реда на чл. 19, ал. 1 от ДОПК, тъй като двете отговорности са различни и произтичат от различни фактически състави. (в този смисъл решение № 1072 от 28.01.2014 г. по адм.дело № 12588 по описа за 2013 г. на ВАС и решение № 9442 от 14.09.2015 г. по адм. д. № 10623/2014 г. на ВАС). Според втората - влезлите в сила, ревизионните актове се ползват с доказателствена сила и относно фактите, формиращи задълженията (така решение № 890 от 27.01.2016 г. по адм. д. № 1734/2015 на ВАС и решение № 2645 от 09.03.2016 г. по адм. д. № 3166/2015 на ВАС).

Дори и да се възприеме първата хипотеза, следва да се посочи, че в настоящото производство жалбоподателят е имал възможност да посочи и представи доказателства, от които да се направят различни фактически изводи – в частност е имал възможността да ангажира доказателства за реалността на съответните доставки, което не е сторил.

Същевременно, следва да се вземе предвид и това, че жалбоподателят впоследствие не е могъл да оспори ревизионния акт, се дължи именно на решението му да прехвърли дружествените си дялове на друго лице. По арг. от чл. 19, ал. 2 ДОПК, независимо, че посочената норма урежда различна хипотеза, следва да се направи извод, че смисълът, духът на правната уредба на ангажиране отговорността на представляващите дружеството – данъчно задължено лице, е да не могат да се черпят права от недобросъвестно поведение, насочено към избягване изпълнението на данъчни задължения, респ. – невъзможност да се ангажира отговорността за това.

Ето защо настоящият състав намира, че в случая е налице и втората предпоставка - поведение на лицето, изразяващо се в укриване на факти и обстоятелства, които по закон е бил длъжен да обяви пред органа по приходите.

На следващо място, безспорно са установени непогасени от [фирма] задължения за данък върху добавената стойност.

Установена е и обективна невъзможност публичните задължения да се съберат от задълженото лице по чл. 14, т. 1 и т. 2 от ДОПК.

Налице е и непосредствена причинно-следствена връзка между поведението на жалбоподателя и невъзможността да се събере задължението за данъци и/или задължителни осигурителни вноски.

Ето защо съдът намира, че жалбата е неоснователна, поради което следва да бъде отхвърлена.

По разноските. Предвид изхода на спора жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на ответника по жалбата разноски за юрисконсултско възнаграждение в размер 825,93 лв.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 ДОПК Административен съд София-град,
64 състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на Ц. А. Ч., ЕГН [ЕГН] срещу ревизионен акт /РА/ № Р-22221917004316-091-001/29.05.2018 г., в частта му, с която е потвърден с решение № 1216/15.8.2018 г., относно определени му задължения по фактури, издадени от [фирма] в размер на 9 918,50 лв., ведно със съответните лихви.

ОСЪЖДА Ц. А. Ч., ЕГН [ЕГН] да заплати на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при ЦУ на НАП-С. разноси от 825,93 лв.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му.

СЪДИЯ: