

РЕШЕНИЕ

№ 1673

гр. София, 14.03.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 71 състав,
в публично заседание на 01.03.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Бозуков

при участието на секретаря Десислава В Симеонова, като разгледа дело номер **10215** по описа за **2021** 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 В. С. В., ЕГН [ЕГН] с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], срещу РА № Р-22221420007394-091-001/28.05.21 г. частично потвърден с Решение № 1251/17.08.21 г. на и.д. Директор на Дирекция „ОДОП“-С. при ЦУ на НАП.

С жалбата се иска съдът да отмени РА в потвърдената част, тъй като е издаден в нарушение на закона и при съществени нарушения на процесуалните правила.

В съдебно заседание жалбоподателят, чрез АДВ. Г. С., редовно призован, не се явява и не се представлява.

Ответникът И.Д. ДИРЕКТОР НА ДИРЕКЦИЯ "ОБЖАЛВАНЕ И ДАНЪЧНО - ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА" - ПРИ ЦУ НА НАП С., редовно призован, се представлява от юрк.В.. Юрк. В. моли съдът да отхвърли жалбата като неоснователна по съображения, изложени в решението. Претендира юрисконсултско възнаграждение в размер на 1076,93 лева.

СГП – редовно уведомена, не изпраща представител.

Административен съд София град, след като обсъди доводите на страните и прецени събраните и приети по делото доказателства, приема за установена следната фактическа обстановка:

Ревизионното производство е образувано на основание Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221420007394-020-001 от 02.12.2020 г., връчена на 11.12.2020 г., издадена от Ф. С. Й., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ в ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01 -128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизията на В. С. В. за ангажиране на отговорност по реда на чл. 19 от ДОПК за задължения на [фирма] за корпоративен данък за 2014 г. и за ДДС за периода м. 12.2014 г. Определен е тримесечен срок за извършване на ревизията. Със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221420007394-020-002/03.02.2021 г., издадена от органа, възложил ревизията, обхватът ѝ е разширен, като е включено ангажирането на отговорност по чл. 19 от ДОПК за задълженията на [фирма] за ДДФЛ за периода 01.07.2015 г. - 12.10.2015 г., за ДДС за периода от 01.07.2015 г. до 12.10.2015 г., за вноски за ДОО за осигурители за периода 26.05.2015 г. - 12.10.2015 г., за вноски за 30 за периода 26.05.2015 г. - 12.10.2015 г. и за вноски за УНФ за осигурители за периода от 26.05.2015 г. до 12.10.2015 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22221420007394-092-001/09.03.2021 г., връчен на 18.03.2021 г. По искане на лицето, срокът за подаване на възражение по реда на чл. 117. ал. 5 от ДОПК е продължен до 01.05.2021 г., но до изтичането му не е подадено и не са представени доказателства.

Ревизията приключила с РА №Р-22221420007394-091-001/28.05.2021 г., връчен по електронен път на 01.06.2021 г., издаден от Ф. С. Й. - орган, възложил ревизията, и С. А. К., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. - ръководител на ревизията.

Предмет на оспорване е ангажираната с РА, на основание чл. 19, ал. 1 от ДОПК, отговорност на В. С. В. за гореописаните видове задължения на [фирма] в общ размер на 64 001,63 лв.

Същите са описани по вид, основание, размер и период на възникване на изискуемостта им в РД.

В. С. В. е бил управител и едноличен собственик на капитала на [фирма], в периода от 16.04. 2004 г. до 12.10.2015 г. Съгласно разпоредбата на 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 частично данъчно или осигурително задължение отговарят членовете на органите на управление или управителите им. Във връзка с цитираната норма органите по приходите са посочили, че съгласно справка за проучено имуществено състояние и категоризация на задълженото лице с изх. №С200001-134- 0000361 12.02.2020 г по отношение на [фирма], изготвена от органи по приходите в ТД на НАП- С., офис Б., е установено, че дружеството няма вписани недвижими имоти: не притежава регистрирани превозни средства: няма данни, че длъжникът притежава дългосрочни и краткосрочни инвестиции, в т.ч. дялове и акции в други дружества: по данни от регистъра на НАП има открита банкова сметка БАНКА П. БЪЛГАРИЯ АД (вече Ю. АД), в която няма наличност за погасяване на публичното задължение. Изпратено е разпореждане за изпълнение на заповедното съобщение, на което банката е отговорила, че по сметката няма никаква наличност за изпълнение. Дългът в размер на 104 177.65 лв. към 12.02.2020 г. е определен като несъбираем.

С цел събиране на доказателства и изясняване на факти и обстоятелства от значение за определяне на отговорността по чл. 19 от ДОПК, на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени две искания за представяне на

документи и писмени обяснения (ИПДПОЗЛ) № Р-222214200007394-040-001/22.12.2020 г. и №Р-22221420007394-040-002/04.02.2021 г. Не са представени изисканите писмени обяснения и документи.

При извършена справка в Търговския регистър е установено, че на 13.10.2015 г. е вписана промяна в собствеността на капитала на [фирма] и на управителя на дружеството. Като едноличен собственик и управител е вписан В. В. Р.. При извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства във връзка със задължения на [фирма] е установено, че приобретателят на дружествените дялове, вписан и като управител на дружеството в ТР - В. В. Р., е починал на 21.02.2020 г. С вх. №78-06-16/ 24.02.2021 г. в отговор на изпратено искане за предоставяне на информация от Агенцията по вписванията е представен отговор, според който към настоящия момент няма подадено заявление от наследници на В. В. Р. за вписване на промени в партидата на дружеството. Поради това е констатирана невъзможност за връчване на ИПДПОЗЛ на дружеството. Допълнително, в хода на извършена ПУФО органите по приходите са връчили на В. С. В. на 26.03.2020 г. ИПДПОЗЛ №П-22221420039089-040-001/06.03.2020 г., в отговор на което не са представени никакви документи и обяснения.

Ревизиращите са посочили, че предметът на дейност на [фирма] не е точно и конкретно установен. По данни от ИС па НАП при извършена оперативна проверка с инвентаризация е установено, че дейността на дружеството е търговия на дребно в обособен магазин за продажба на хранителни стоки, цигари, безалкохолни напитки в [населено място]. [улица].

На [фирма] е извършена ревизия е за установяване на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност за периода от 01.01.2014 г. до 31.12.2015 г. и за корпоративен данък по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане за 2014 г., приключила с Влязъл в сила РА № Р-22000116001323-091- 001/05.10.2016 г. с установени задължения в размер на 77 393.42 лв., които не са погасени към датата на издаване на ревизионния акт на В. С. В.. В хода на настоящата ревизия с Протокол №1719466/22.02.2020 г. като доказателства са приобщени документи, събрани при ревизията на [фирма].

Ревизиращите са установили, че при извършената ревизия на [фирма] представляващият дружеството не е представил счетоводните и търговски документи на Дружеството за ревизираните периоди. С Протокол № Р-22000116001323-Н.- 001 /08.08.2016 г. органите по приходите, извършили ревизията на [фирма], са присъединили към доказателствата по преписката резултат и от извършени насрещни проверки на [фирма] и [фирма]. При анализ на събраните доказателства се установило, че за периода 01.01.2014 г. - 30.06.2015 г. цитираните дружества са издатели на фактури с получател [фирма], които не са отразени в дневниците му за покупки. Покупките на стоки - тютюневи изделия, са на стойности без ДДС, както следва: по фактури, издадени от [фирма] - 84 508.68 лв. и по фактури, издадени от [фирма] - 25 046.46 лв. Установени са общо недеklarирани покупки от [фирма] на стойност 109 555.14 лв. В тази връзка в ревизионния доклад на дружеството е посочено, че съгласно приобщения Протокол за проверка № П-22221415138515-073-001/03.02.2016 г. дебитното салдо на сметка 304-Стоки към 30.06.2015 г. е в размер на 2 342.50 лв., т. е. по счетоводни данни закупената и незаприходена стока от цитираните доставчици не е налична към 30.06.2015 г. Направен е извод, че в такъв случай стоката следва да е продадена от ревизираното

лице, следователно е налице укрит приход от продажбата на цигарите.

Наред с това, при ревизията на [фирма], при съпоставка на декларираните приходи с подадената ГДД по чл. 92 от ЗКПО с данните в дневниците за продажби и справките-декларации за ДДС за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2014 г. са установени несъответствия - дружеството е декларирало за 2014 г. данни (регистрирани приходи) според дневниците за продажби в размер на 78 245.23 лв., а в ГДД - в размер на 92 545.16 лв. Установена е разлика от 14 299.93 лв., върху която сума е начислен ДДС. Поради непредставянето на каквито и да било счетоводни и търговски документи е констатирана невъзможност да се установи причината за разликата в цитираните данни, в резултат на което задълженията на дружеството за корпоративен данък за 2014 г. и за ДДС за периода от 01.01.2014 г до 31.12.2015 г. са определени по реда на чл. 122 и сл. от ДОПК.

В обобщение е направен извод, че при извършване на търговската дейност на [фирма] в обект за продажба на хранителни стоки, напитки и тютюневи изделия, намиращ се в [населено място]. [улица], В. В., в качеството на собственик и управител на дружеството, е изпълнявал тези функции по начин, който е довел до деклариране в подаваните справки-декларации за ДДС и ГДД по чл. 92 от ЗКПО на задължения за ДДС и корпоративен данък в по-ниски размери от действително дължимите, а това е възпрепятствало органите на НАП обективно и своевременно да установят размера на действително дължимите задължения за ДДС и корпоративен данък, съответно да инициират действия по събирането им. В тази връзка е посочено, че предвид размера на неотчетени приходи от продажби на тютюневи изделия следва извод, че с неотчетени плащания от търговията на дребно управителят е бил в състояние да погасява своевременно текущите задължения за данъци и осигурителни вноски. Тези констатации и изводи, от своя страна, са обосновавали и заключението на ревизиращите за недобросъвестност в поведението на жалбоподателя, която като краен резултат е довела до невъзможност за събиране на задълженията на притежаваното и управлявано от него дружество, формирани през ревизираните периоди. В подкрепа на този извод е взета предвид и извършена през м. 10.2015 г. продажба на дружествените дялове и съответстващи промени в управлението и представителството, в резултат на които, при извършване на ревизията на [фирма] не е бил открит представляващ или упълномощено от него лице, не е представена каквато и да било търговска и счетоводна документация, не е предоставена информация за местонахождението на тази документация, респективно стигнало се е до установяване на пълна липса на активи на дружеството, които са могли да послужат за погасяване на задълженията му. Ревизиращият посочва, че цитираната продажба на дружествените дялове е предприета от жалбоподателя непосредствено след извършена оперативна проверка с инвентаризация в търговския обект - магазин в [населено място], [улица], за резултатите от която е съставен Протокол №0214658/04.09.2015 г. и е установена наличност на стоки - тютюневи изделия на стойност 1 973.80 лв. и налични парични средства в касата на търговския обект в размер на 368.80 лв.

Отделно от това следвало да бъде уточнено, че в основната си част задълженията на [фирма] за ДДС и за корпоративен данък, за които е ангажирана отговорността на В. С. В., произтичат от непризнато право на данъчен кредит в пълен размер на основание чл. 71, т. 1 от ЗДДС (непредставяне при ревизията на фактурите за покупки, въз основа на които е ползвано правото) и непризнаване в пълен на размер на

декларираните с ГДД по чл. 92 от ЗКПО разходи, поради липса на каквато и да било счетоводна отчетност, включително първични счетоводни документи, за потвърждаване на документалната им обосновааност.

Въз основа на описаните констатации органите по приходите са приели, че в случая е приложима разпоредбата на 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 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 или задължителни осигурителни вноски, той отговаря за несъбраното задължение.

Органите по приходите са посочили, че за ангажиране на отговорността на определено лице по чл. 19 от ДОПК следва да се вземе предвид освен качеството на лицето - член на орган на управление и или управител и конкретното му лично участие за настъпването на посочените в закона последици във вреда на фиска - действие или бездействие на лицето, изпълняващо управленски функции. В тази връзка е взето предвид, че В. е имал качество на управител и едноличен собственик на [фирма] до 12.10.2015 г., като няма никакви данни и доказателства да е възлагал функциите си по управление на дружеството на друго лице. Поради това същият няма как да не е знаел, че във връзка с покупката на стоки (тютюневи изделия) от [фирма] и [фирма], невключени в дневниците му за покупки за периодите 01.01.2014 г. - 30.06.2015 г., са формирани приходи, за които е прието, че не са надлежно отчетени в счетоводството му и в отчетните регистри по ЗДДС, което от своя страна е довело до деклариране на задължения за посочените периоди за корпоративен данък и ДДС в по-нисък размер от действително дължимия, а оттам е възпрепятствало и своевременното им установяване и предприемане на действия за събирането им от органите на НАП. Такъв резултат е налице и предвид извършеното разпореждане с дяловете на дружеството непосредствено след предприемането на контролни действия по спазване на данъчното законодателство. В тази връзка органите по приходите са се позовали на разпоредбата на чл. 141 от Търговския закон, възлагаща на управителя на дружеството правомощията да организира, ръководи и представлява същото, поради което е основателно да се приеме, че е наясно с действителното му икономическо и финансово състояние, съответно с последиците от действията си по управление на дружеството, в случая с последиците, свързани със съставянето и представянето на отчетни регистри и справки-декларации за ДДС, съответно ГДД по чл. 92 от ЗКПО, от които не може да се установят действителните приходи от продажба на стоки, както и с последиците от продажбата на дяловете на дружеството с цел освобождаване от отговорност за тези действия. Предвид тези констатации е формиран извод за недобросъвестност в поведението на ревизираното лице, в качеството му на управител на [фирма], включително и за наличие на необходимата причинно-следствена връзка между поведението на жалбоподателя и настъпилата несъбираемост на задълженията на дружеството, доколкото с ревизионния акт е прието, че получаваните от укритите продажби парични средства не са били обект на счетоводно отчитане, не са постъпвали в касата на дружество и съответно, макар че биха могли да послужат за погасяване на задълженията му за данъци и осигурителни вноски, не са използвани от управителя за заплащането им.

С оглед извода за наличие на обстоятелствата, визирани в разпоредбата на чл. 19, ал. 1 от ДОПК, органите по приходите са приели, че са налице предпоставките за

ангажиране на отговорност от В. С. В. за задълженията на [фирма] за вноски за ДОО за осигурители - 898.87 лв. и лихви в размер на 518.58 лв., за вноски за здравно осигуряване за осигурители - 406.26 лв. и лихви 234.37 лв., за вноски за УПФ за осигурители - 253.93 лв. и лихви в размер на 146.49 лв. за ДДС - 28 461.34 лв. и лихви в размер на 17 381.90 лв., за корпоративен данък - 9 254.52 и лихви в размер на 9 254.52 лв. и за данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения - 419.70 лв. и лихви 239.52 лв. Задълженията, извън тези за ДДС и корпоративен данък, произтичат от подадени декларации обр. 1 и 6.

Ревизираното лице е оспорило РА пред и.д. директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С..

Жалбоподателят оспорва РА като незаконосъобразен. Счита, че е издаден в нарушение на принципите на обективност и служебно начало, регламентирани в чл. 3 и чл. 5 от ДОПК като органите по приходите не са събрали служебно и не са анализирали всички необходими и относими доказателства за ангажиране на отговорността за задълженията на [фирма]. Разглеждайки нормите на чл. 19, ал. 1 от ДОПК, посочва, че отговорност следва да бъде конкретна и установена въз основа на преки доказателства за наличие на умисъл за укриване на определени факти и обстоятелства, имащи пряко отношение към размера на установените задължения. За ангажирането ѝ не е достатъчно да се възпроизвеждат констатациите, направени в ревизионния акт на дружеството. Счита същите за непротивопоставими спрямо, доколкото не е участвал в производството по издаване на този акт. Счита, че не е доказан и субективния елемент, необходим за ангажиране на отговорността му по реда на чл. 19 от ДОПК. Посочва, че за целите на ангажиране на отговорността му по реда на чл. 19 от ДОПК органите по приходите не са извършили необходимата проверка на счетоводната му и търговска документация. Смята, че има противоречие между изводите в ревизионния акт на дружеството, въз основа на които е определен нулев размер на данъчните основи на декларираните облагаеми доставки и дължимост на данъка на основание чл. 85 от ЗДДС, от една страна, и изводите за укрити приходи от продажби на стоки, от друга страна. Твърди, че не е имал възможност да участва в производството по издаване на ревизионния акт на дружеството и съответно да ангажира доказателства за установяване на размера на задълженията му. Прави изводи, че в случая не са доказани нито недобросъвестното му поведение, изразяващо се в умишлени действия по укриване факти и обстоятелства пред органите по приходите, нито причинно-следствената връзка между това поведение и невъзможността за събиране на задълженията на дружеството. Изтъква, че напротив, установено е редовното подаване на отчетни регистри, справки- декларации за ДДС, ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2014 г. и декларации обр. 1 и 6 с декларираните задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски. В тази връзка не пояснява на какво конкретно се основава установената разлика между декларираната в дневниците за продажби стойност на извършените такива за 2014 г. в размер на 78 245.27 лв. и декларираните в ГДД по чл. 92 от ЗКПО за същия период приходи и продажби в размер на 92 545.10 лв., разликата от които в размер на 14 299,93 лв. участва при формирането на данъчната основа на извършените облагаеми доставки за данъчен период м. 12.2014 г. в

ревизионния акт на дружеството. Не на последно място счита, че от страна на НАП не са предприети необходимите действия за събиране на задълженията, поради което неправилно са определени като несъбираеми. Въз основа на изложените възражения прави искане ревизионният акт да бъде изцяло отменен.

С Решение №1251/17.08.2021 г. РА е отменен, в частта, с която е ангажирана субсидиарна отговорност по чл. 19, ал. 1 от ДОПК за задължения на [фирма], както следва: за корпоративен данък по ЗКПО за 2014 г.: за данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения за данъчни периоди от м. 07.2015 г. до м. 12.2015 г.: за вноски за ДОО - за осигурители за периода от м. 05.2015 г. до м. 12.2015 г.: за вноски за здравно осигуряване за осигурители за периода от м. 05.2015 г. до м. 10.2015 г.: за вноски за УПФ – за осигурители за периода от м. 05.2015 г. до м. 10.2015 г. за ДДС за данъчни периоди м. 07. м. ОХ. м. 09. м. 10. 2015 г., изменен в частта, с която е ангажирана субсидиарна отговорност по чл. 19. ал. 1 от ДОПК за задължения на [фирма] за ДДС, както следва: за данъчен Период м. 12.2014 г. от ангажирана отговорност за задължения в размер на 5 387.14 лв. е ангажирана отговорност за задължения в размер на 4 016.49 лв. със съответните лихви за просрочие; за данъчен период м. 01.2015 г. от ангажирана отговорност за задължения в размер на 2 447.05 лв. е ангажирана отговорност за задължения в размер на 993.19 лв. със съответните лихви за просрочие: за данъчен период м. 02.2015 г. от ангажирана отговорност за задължения в размер на 2 534,19 лв. е ангажирана отговорност за задължения в размер на 1 165.21 лв. със съответните лихви за просрочие; за данъчен период м. 03.2015 г. от ангажирана отговорност за задължения в размер на 2 669.65 лв. е ангажирана отговорност за задължения в размер на 1 281.79 лв. със съответните лихви за просрочие: за данъчен период м 04.2015 г. от ангажирана отговорност за задължения в размер на 2 341.87 лв. е ангажирана отговорност за задължения в размер на 877.57 лв. със съответните лихви за просрочие: за данъчен период м. 05.2015 г. от ангажирана отговорност за задължения в размер на 2 820.91 лв. е ангажирана отговорност за задължения в размер на 1 409.79 лв. със съответните лихви за просрочие; за данъчен период м. 06.2015 г. от задължения в размер на 2 924.62 лв. е определено на задължение в размер на 1 464.28 лв. със съответните лихви за просрочие и е потвърден Ревизионен акт №Р-22221420007394-091-001/28.05.2021 г. в останалата оспорена част.

Решението е получено по електронен път на 09.09.2021 г.

При така установената фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи:

Жалбата до съда е подадена чрез дирекция ОДОП – С. на 23.09.2021г. в срока и по реда на чл. 156, ал. 5 от ДОПК и от лице с правен интерес, като адресат на РА, с който в негова тежест са определени задължения, поради което е допустима и следва да бъде разгледана по същество.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Предмет на оспорване в настоящото съдебно производство е РА № Р-22221420007394-091-001/28.05.21 г. в потвърдената с Решение № 1251/17.08.21 г. на и.д. Директор на Дирекция „ОДОП“-С. при ЦУ на НАП част. Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и

обоснованост на ревизионния акт, включва преценка, дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

РА № Р-22221420007394-091-001/28.05.21 г. е издаден от компетентен орган по смисъла на чл.119, ал. 2 ДОПК. Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК, доколкото ревизията е възложена със ЗВР № Р-22221420007394-020-001/02.12.20 г., ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение. РА е издаден от Ф. С. Й. - орган, възложил ревизията, и С. А. К., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. - ръководител на ревизията и е връчен по електронен път на 01.06.2021 г. Следователно, спазена е нормата на чл.119, ал. 2 от ДОПК.

Съгласно представените пред настоящата инстанция електронен носител и електронни документи, възпроизведени като препис на хартиен носител, ЗВР, РД и РА са подписани с квалифицирани електронни подписи, придружени от издадени от доставчика на удостоверителни услуги удостоверения за КЕП, отговарящи на изискванията на чл. 24 ЗЕДЕП и удостоверяващи връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа. Представените доказателства сочат, че ЗВР, РД и РА са подписани от компетентни органи по приходите, с оглед на което оспореният акт е действителен.

Съдът намира, че не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да обуславят незаконосъобразност на ревизионния акт на самостоятелно основание.

Относно наведените в жалбата доводи за процесуални пропуски и материално – правна незаконосъобразност на РА в потвърдената с Решение №1251/17.08.2021 г., настоящата съдебна инстанция приема същите за неоснователни.

Съгласно чл. 160, ал. 3 от ДОПК съдът дължи произнасяне по съществуването на спора, като на първо място следва да се разгледа въпроса, налице ли е основание ревизията да бъде извършена по особения ред регламентиран в чл. 122, ал. 1 от ДОПК, като ако се установи, че правилно приходните органи са приели, че ревизията следва да се извърши по реда на чл. 122 от ДОПК, то съдът следва да се извърши преценка, дали размерът на дължимия данък е правилно определен за съответния период.

Съгласно разпоредбата на чл. 124, ал. 1 от ДОПК, в производството по обжалване на ревизионен акт при извършена ревизия по чл.122 от ДОПК, фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл.122, ал. 1 от ДОПК е подкрепено от събраните доказателства. Така установената презумпция за вярност на фактическите констатации е оборима и доказателствената тежест за това носи оспорващият. Следователно, в производството по съдебно обжалване на РА, издаден по реда на чл. 122 от ДОПК, в тежест на органите по приходите е да установят основанията за извършване на ревизия при особени случаи, както и спазването на императивния процесуален ред за това, а в тежест на жалбоподателя е да установи при условията на пълно и насрещно доказване твърдените от него факти и обстоятелства, с които се

опровергават фактическите констатации в акта. За да се приложи обаче презумпцията по чл.124, ал. 2 от ДОПК, фактическите констатации, на които се позовават органите по приходите, следва да са подкрепени от надлежни доказателства, в противен случай тежестта за опровергаването им не може да се възлага на ревизирия субект.

Основанията за извършване на ревизия по особения ред са изрично изброени от закона в разпоредбата на чл.122, ал. 1, т. 1 – т. 7 от ДОПК. В конкретния случай, за да преминат към извършване на ревизия по особения ред, органите по приходите са приели, че за процесния данъчен период по отношение на ревизираното лице е констатирано, че са налице данни за укрита приходи / обстоятелства по чл.122 и сл. от ДОПК/, както и че декларирания и/или получените доходи на ревизираното лице не съответстват на имущественото и финансовото му състояние за ревизирия период / обстоятелства по чл.122 и сл.от ДОПК/.

В процесния случай жалбоподателят е уведомен, че в хода на ревизията е констатирано, че е налице разлика в цитираните данни, поради което е установено наличието на обстоятелства по чл. 122 от ДОПК. Предвид изложеното данъкът е определен по реда на чл. 122 от ДОПК. Органите по приходите са извършили множество процесуални действия, подробно описани по-горе в съдебното решение, на база на които са събрали всички възможни доказателства, с които е определена данъчната основа за съответните ревизирани години. От това следва извод, че процедурата по чл.124, вр. чл.122 от ДОПК за преминаване към облагане по аналог се явява спазена.

След анализ на установената в хода на ревизията фактическа обстановка, представените с административната преписка писмени доказателства, направените от жалбоподателя възражения и мотивите на РО, настоящата инстанция приема за законосъобразно следното:

Съдът намира за неоснователни възраженията за допуснати съществени процесуални нарушения и немотивираност на акта, които да представляват основание за отмяната му като незаконосъобразен. Органите по приходите са предприели необходимите действия за установяване на обстоятелствата, относими към отговорността на В. С. В. за несъбраните задължения на [фирма]. Служебно са събрани налични в информационната система на НАП данни, свързани със задълженията на Дружеството и поведението на ревизираното лице в качеството на негов управител. Същото не е представило никакви документи в отговор на връчените му за това искания. Документи и писмени обяснения не са били представени от жалбоподателя и в отговор на връчено му ИПДПОЗЛ изх. №П-22221420079089-040-001/06.03.2020 г. при извършена ПУФО на [фирма], за която е съставен Протокол №11-22221420039089-073-001/02.02.2021 г.

В хода на административното и съдебно производство също не са ангажирани документи, доказващи, че жалбоподателят разполага със счетоводната и търговска документация на дружеството или, че знае дали съществува или не такава документация. Същият е извършил продажба на дружествените дялове непосредствено след предприемането на контролни действия, свързани с дейността на дружеството и стопанисвания от него търговски обект за продажба на хранителни и други стоки. С това се е лишил от възможността да

участва при извършването на такива действия, включително и в хода на последвалото спрямо дружеството ревизионно производство. В тази връзка жалбоподателят по никакъв начин не доказва, че при извършване на продажбата на дружествените дялове е взел каквито и да било разумни и добросъвестни мерки за обезпечаване на последващата си реална възможност да изясни чрез посочване и ангажиране на съответната счетоводна и търговска документация на действителното финансово и икономическо положение на дружеството през периода, когато е бил негов собственик и управител, включително извършваните сделки и разпоредения с паричните му средства, стоките и други активи, доколкото такива са били налице. Жалбоподателят не доказва по никакъв начин и с какви конкретно активи е разполагало дружеството към момента на продажбата на дружествените дялове, съответно възможно ли е било с тях да се погасят декларираните и изискуеми към този момент задължения и ако това е било възможно, защо не е направено от него в качеството му на добросъвестно действащ собственик и управител. При липсата на такива доказателства следва да се приеме, че към момента на продажбата на дружествените дялове [фирма] не е разполагало с активи, включително и налични парични средства, необходими и достатъчни за погасяване както на декларираните до този момент задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски, така и на установените впоследствие с издадения му ревизионен акт.

Разпоредбата на чл. 19, ал. 1 от ДОПК е била действаща и приложима към м. 10.2015 г., когато е извършена продажба па дяловете на [фирма], жалбоподателят, в качеството си на лице - собственик и управител на извършващо търговска дейност дружество, е следвало да е запознат с приложимото законодателство, включително да е наясно, че промяната в собствеността и управлението чрез договор за покупко-продажба на дружествени дялове няма за правна последица отпадане на възможността за ангажиране на субсидиарната му отговорност за задължения на дружеството за данъци и осигурителни вноски, възникнали преди продажбата на дяловете му, т.е. в случая не е допустимо и обосновано жалбоподателят да търси изгодни за себе си последици, въз основа на собственото си недобросъвестно поведение, един от чиито резултати е липсата на каквито и да било ангажирани от негова страна документи и обяснения в отговор на трите връчени му искания за представяне на такива.

В случая се касае за ангажиране на отговорност на жалбоподателя за публични задължения на друг субект, а именно [фирма], предвидена в разпоредбите на чл. 19 от ДОПК. Същността ѝ се състои във вменяване на задължение на едно лице да заплати задължения за данъци или задължителни осигурителни вноски, дължими от друг субект. Целта на производството е вземането да се насочи, освен към основния длъжник, и към трети лица. Видно от текста на чл. 19, ал. 1 от ДОПК, предпоставка за реализиране на отговорността е лицето, на което е вменена тази отговорност, да е управител на длъжника за времето, за което е установено наличие на неплатени от същия публични задължения. В случая тази предпоставка е безспорно установена. Касае се за непогасени от [фирма] задължения за корпоративен данък. ДДС и задължителни осигурителни вноски за периоди,

подробно описани по-горе в РА, решението на РО и настоящото решени.

В практиката си ВАС приема, че с нормите на чл. 19 от ДОПК законодателят е уредил особена хипотеза на лична имуществена отговорност на лицата, управляващи задължения за данъци и/или осигурителни вноски и/или тези, които са длъжни да ги удържат и внасят (чл. 14. т. 1 и т. 2 от ДОПК). Съдът сочи, че фактическият състав на чл. 19, ал. 1 от ДОПК, послужил като основание за определяне на отговорност на ревизираното лице, се състои от отделни елементи, които следва да са намерили проявление при условията на кумулативност. Те са следните в приложимата за процесиите периоди редакция на разпоредбата: субект на отговорността е орган на управление или управител на задълженото лице: установено е укриване на факти и обстоятелства, които субектът е длъжен по закон да обяви по съответния ред и пред съответния орган по приходите: фактите и обстоятелствата, които е длъжен да обяви, имат значение за материалния данъчен състав към съответния момент: необходимо е да е налице непосредствена причинно-следствена връзка между укриването на тези факти и обстоятелства и невъзможността да се събере задължението за данъци и/или задължителни осигурителни вноски: укриването на фактите и обстоятелствата предполага наличие на недобросъвестност от страна на субекта, носител на отговорността по чл. 19 от ДОПК, т.е. същият следва да знае предварителните факти и обстоятелства, които се укриват.

Накрая, следва да е налице и установена обективна невъзможност публичните задължения да се съберат от задълженото лице по чл. 14, т. 1 и т. 2 от ДОПК, като в този смисъл отговорността по чл. 19 от ДОПК се явява субсидиарна и приложима, доколкото вземането не може да бъде събрано от основния длъжник. Преценката за законосъобразното ангажиране на отговорност на жалбоподателя по същество изисква да се установи доколко са намерили проявление всички изброени по-горе елементи от фактическия състав на чл. 19, ал. 1 от ДОПК.

Предвид посочените изисквания органите по приходите и АО основателно са взели предвид, че по смисъла на чл. 141, ал. 1 и ал. 2 от ТЗ субект на укриването е именно управителят, доколкото същият организира и ръководи дружеството и го представлява пред трети лица. В този смисъл субектът на отговорността правилно е преценен от страна на ревизиращите органи. В подкрепа на това в ревизионния акт основателно е отразено, че нито в ревизионното производство на [фирма], нито в това по ангажиране на отговорността на В. В., са установени данни и ангажирани каквито и да било доказателства, че някое друго лице може да се счита, че е извършвало фактическото управление на дейността на дружеството, включително закупуването на стоките и предлагането им за продажба.

Установено е наличието и на втората предпоставка за ангажиране на отговорността на жалбоподателя по чл. 19, ал. 1 от ДОПК, а именно чрез действие или бездействие отговорният субект да е укривал факти и обстоятелства, които по закон е бил длъжен да обяви по съответния ред пред органите на приходната агенция. По-конкретно чрез действията си (в качеството на управител) жалбоподателят недобросъвестно е избегнал плащането на данъчни задължения на [фирма], произтичащи от неотчетени

приходи от продажби на тютюневи изделия, доставени от [фирма] и [фирма], въпреки че е знаел, че такива са формирани и изискуеми. Основните аргументи за този извод произтичат от основанията за допълнителното начисляване на ДДС за данъчните периоди м. 01.2014 г. - м. 06.2015 г. с издадения на дружеството ревизионен акт. Поради това е обоснован и не се опровергава от никакви други, събрани в хода на ревизията, административното или съдебното производство, доказателства изводът, че жалбоподателят е знаел, че не всички приходи от продажбите на закупени от дружеството стоки - тютюневи изделия, са отчетени, а оттам, и че е налице и неправомерно намаляване на декларираните задължения за внасяне, съответно, че действително дължимите задължения няма да бъдат внесени.

В тази връзка следва да се конкретизира, че управителят като представител на дружеството е бил длъжен да подаде справка-декларация за ДДС, в която вярно да отрази извършените и получени облагаеми доставки за съответните периоди. В случая са установени действия по деклариране с невярно съдържание пред органите по приходите (подадени справки-декларации за ДДС, които са коригирани в резултат на проведен ревизионен контрол). Следва да се има предвид, че доколкото преимуществено установяването на данъчните и или осигурителните задължения се извършва чрез декларативния способ, като укрива факти и обстоятелства, свързани с формирането на задължението за данъци и или осигурителни вноски, отговорното лице фактически осуетява събирането им. Според постановеното в Решение на СЕС от 07.12.2010 г. по дело С-285 09, т 49. представянето на фактури или декларации с невярно съдържание, както и всяко друго манипулиране на доказателствата, може да възпрепятства правилното събиране на данъка и следователно да застраши доброто функциониране на общата система на ДДС.

Разликата между декларираното по надлежния ред и действително установеното при ревизията е укриване по смисъла на чл. 19, ал. 1 ДОПК. След като жалбоподателят е бил собственик и управител на търговско дружество, организиран е и е ръководил дейността му, сключвал е и е изпълнявал сделки, организиран е воденето на счетоводството му, не е възможно да се твърди, че не е съзнавал смисъла и значението на действията по подаване на справка-декларация. По смисъла на чл. 141, ал. 1 и ал. 2 от ТЗ субект на укриването е именно управителят, доколкото съшият организира и ръководи дружеството и го представлява пред трети лица. Законът презюмира знанието на управителя за икономическото състояние на юридическото лице. Това формира и представа относно сключването и изпълнението на сделките, които ЗДДС квалифицира като облагаеми доставки и оттам като предпоставка за начисляването на данък.

В този смисъл са решения № 890/ 27.01.2016 г. на Върховен административен съд. Първо отделение по адм.д. №1734 2015 г. и решение №2704/10.03.2016 г. на ВАС. Осмо отделение по адм.д. №12610/ 2015 г. на ВАС. Решение № 9027 от 11.07.2017 г. на ВАС. Осмо отделение по адм.д. 4429/2017 г.. Решение № 15347 от 13.12.2017 г. на ВАС Първо отделение по адм.д. 4851/2017 г.

Същевременно, при ревизията на [фирма] органите по приходите основателно са преценили сумата от 14 299.93 лв., включена в ГДД по чл. 92

от ЗКПО за 2014 г., като неотчетен приход от продажби за целите на прилагането на ЗДДС и съответно при определяне на данъчната основа по реда на чл. 122 от ДОПК са я включили в данъчната основа на извършените облагаеми доставки за данъчен период м. 12.2014 г. с произтичащото от това определяне на допълнителни задължения. В подкрепа на това е наличието през всеки от периодите от м. 01.2014 г. до м. 12.2014 г. на неосчетоводени фактури по доставки, извършени от [фирма] и [фирма]. В подкрепа на извода за реализация на тези стоки през периодите на получаването им от двамата доставчици са и данните от извършената през м. 09.2015 г. инвентаризация в търговския обект на жалбоподателя, при която не е установено наличието на стоки - цигари и тютюневи изделия на голяма стойност, нито е декларирано, че такива се намират на друго място.

Следва да се посочи, че съдът намира за изпълнен фактическият състав и на нормата на чл. 19, ал. 2 от ДОПК, а именно чрез укриване на продажби и Получените от тях парични средства, които не са постъпили в патримониума на дружеството, управителят е намалил имуществото на задълженото лице чрез отчуждаване на парични средства и по тази причина не са погасени задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски

Изложеното по-горе за изпълнението на необходимите предпоставки за ангажиране на отговорността на жалбоподателя по реда на чл. 19, ал. 1 от ДОПК в случая е относимо единствено към констатациите, свързани с укритите приходи от продажби на тютюневи изделия за периода от м. 12.2014 г. до м. 06.2015 г. и свързаните с това допълнително установени с ревизионния акт на [фирма] задължения по ЗДДС за посочените периоди.

Констатациите и изводите на органите по приходите, с които е обосновано ангажирането на отговорността на жалбоподателя за допълнително начисления с РА на дружеството ДДС във връзка с неотчетените приходи от продажби на стоки, са неотпосими към ангажирането на отговорността му за задълженията на дружеството за корпоративен данък за 2014 г., за ДДФЛ, за вноски за ДОО, УПФ и вноски за ЗО за ревизираните периоди, както и частично за задълженията за ДДС за ревизираните периоди, произтичащи от отказаното с РА на [фирма] право на приспадане на данъчен кредит, предвид следното:

Видно от констативната част на РД №Р-22221420007394-092-001/ 09.03.2021 г., съставен при ревизията на [фирма], данъчната основа за определяне на задължението за корпоративен данък за 2014 г. е определена по реда на чл. 122 от ДОПК. В частта на приетите за установени приходи не са извършени корекции на декларираните с ГДД по чл. 92 от ЗКПО, които включват и сумата в размер на 14 299.93 лв., т.е. не са установени допълнително неотчетени, респ. укрити приходи, водещи до намаляване на декларираните задължения за корпоративен данък. В същото време с този РА изцяло не са признати декларираните от дружеството разходи, поради липсата и непредставянето на счетоводна отчетност за периода, включително и първични счетоводни документи. Не е констатирано отчитането на конкретни разходи, за които въз основа на събрани при насрещни проверки или въз основа на други процесуални действия доказателства би могло да се приеме, че представляват отклонение от данъчно облагане, че не са свързани с

дейността или други аналогични хипотези, от които да е възможно да се направи извод, че чрез включването им в годишната данъчна декларация дружеството чрез своя управител преднамерено и недобросъвестно е намалило размера на задълженията си за корпоративен данък, а оттам и че е налице укриване на факти и обстоятелства по смисъла на чл. 19, ал. 1 от ДОПК. довело до невъзможност за събиране на задълженията.

Същите изводи са приложими и по отношение на допълнително начислените с РА на [фирма] задължения по ЗДДС за целия ревизиран период, произтичащи от непризнатото право на приспадане на данъчен кредит в пълен размер, вследствие липсата и непредставянето в хода на ревизията на първичните счетоводни документи - фактури, въз основа на които то е било упражнено в периоди, когато жалбоподателят е бил собственик и управител на дружеството.

По отношение на ангажираната отговорност на В. В. за неплатени задължения на [фирма] за ДДФЛ и задължителни осигурителни вноски, установени въз основа на подадени декларации обр. 6, не може да се приеме, че невъзможността за събирането им е в пряка връзка именно с укритите приходи от продажби на тютюневи изделия. В случая не е установено укриване на действителния размер на дължимите осигурителни вноски, който не е свързан с формираните и установени задължения по ЗДДС и ЗКПО. Няма пряка причинно-следствена връзка между неотчитането по установения ред на всички обороти от извършени продажби, съответно неначисляването на дължимия за тях ДДС, от една страна, и последващата невъзможност за събиране на задължения за ЗОВ и ДДФЛ, дължими въз основа на подадени декларации обр. 6, от друга страна. В тази връзка органите по приходите са посочили, че жалбоподателят е имал възможност да плати Тези задължения със средства на дружеството, получени от неотчетените продажби на тютюневи изделия, но не го е направил умишлено, което е довело до възникване на несъбираемостта, но тези предположения не са доказани по безспорен и убедителен начин

Предвид това за правилен и обоснован следва да се приеме изводът на органите по приходите за недобросъвестност в поведението на ревизираното лице, в качеството му на собственик и управител на [фирма], единствено по отношение на установените укрити приходи от продажби на тютюневи изделия. Тази недобросъвестност в случая се изразява не само в укриването на действителния размер на задълженията на дружеството, но и в предприемането на продажбата на дружествените му дялове непосредствено след извършването на контролни действия - проверка с инвентаризация в търговския обект в [населено място]. [улица], която е била инициирана именно с оглед информацията за неотчетени покупки на цигари от [фирма] и [фирма].

Налице е причинно-следствена връзка между поведението на лицето - управител на задълженото юридическо лице и настъпилата невъзможност за събиране на задълженията на дружеството, но само, както беше посочено по-горе, по отношения на задълженията за ДДС, произтичащи от неотчетените приходи от продажби на цигари, както и от невключените в отчетните регистри по ЗДДС приходи от продажби в размер на 14 299.93 лв., отразени в ГДД по

ЗКПО за 2014 г., които са включени в данъчната основа на извършените облагаеми доставки за м. 12.2014 г. при ревизията на [фирма]. Допълнително начисленият за тези продажби ДДС е, както следва: за м. 12.2014 г. - 4 016.49 лв.; за м. 01.2015 г. - 993.19 лв.; за м. 02.2015 г. - 1 165.21 лв.; за м. 03.2015 г. - 1 281.79 лв.; за м. 04.2015 г. - 877.57 лв.; за м. 05.2015 г. - 1 409,79 лв. и за м. 06.2015 г. - 1 464.28 лв. В тази връзка правилно АО е потвърдил ревизионният акт в тази оспорена част. Декларираните от самото дружество задължения за ДДС за посочените периоди са внесени в законоустановения срок, поради което с настоящия РА не е ангажирана отговорност за невнасянето им.

Необходимата причинно-следствена връзка не е надлежно и безспорно доказана по отношения на останалите видове задължения на [фирма], установени с издадения му ревизионен акт и въз основа на подадени декларации обр. 6. Поради това актът следва да бъде отменен в тази оспорена част.

На последно място следва да се отбележи, че в случая определянето на задълженията на [фирма] като несъбираеми е извършено въз основа на необходимото проучване на имущественото му и финансово състояние, при което е установено, че дружеството няма активи, които биха могли да послужат за погасяване на задълженията му. В допълнение към това последващият приобретател и управител е починал, като до момента не са предприети действия от евентуални наследници за поемане на предприятието. Няма никакви доказателства за притежавани от това Дружество активи към момента на продажбата на дружествените дялове на В. РИЗОВ, още по-малко за реалното им фактическо предаване на това лице. Предвид установената при ревизията на дружеството невъзможност да се установи контакт с този управител и да се открие счетоводната и търговска документация на [фирма], следва да се приеме, че невъзможността за събиране на задълженията му е била налице още към датата на прехвърлянето на дружествените дялове, жалбоподателят е бил наясно с това обстоятелство и е предприел продажбата им именно с намерение да избегне неблагоприятни за себе си последици от установяването на допълнителни задължения на дружеството и евентуално ангажиране на отговорността му за неплащането им.

Пред настоящата инстанция, не се представиха доказателства, които да опровергават изводите на РО, поради което въз основа на установените по делото факти, съдът прави извод, че в конкретния случай в достатъчна степен ревизиращият екип е установил и анализирал, всички факти и обстоятелства по отношение на размера, източниците и основанието на извършените преводи в полза на физическото лице-жалбоподател, за да се направи аргументиран извод, за наличието на данни за укрити приходи или доходи. Ето защо, съдът намира, че в настоящото производство са установени предпоставките за провеждане на производство по реда на чл. 122 от ДОПК, поради което и не е налице необоснованост и незаконосъобразност на ревизионното производство, проведено по специалния ред.

С тези мотиви съдът намира РА № Р-22221420007394-091-001/28.05.21 г., издаден от Ф. С. И. - орган, възложил ревизията, и С. А. К., на длъжност

главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. - ръководител на ревизията в потвърдената с Решение № 1251/17.08.21 г. на и.д. Директор на Дирекция „ОДОП“-С. при ЦУ на НАП за законосъобразен и обоснован в обжалваната част, поради което жалбата срещу него следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

По делото от страна на ответника е направено искане за присъждане на разноски на основание чл. 161 ДОПК, поради което съдът следва да присъди юрисконсултско възнаграждение в размер до минималното адвокатско възнаграждение, съгласно Наредба № 1/09.07.2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения. На ответника се следва сумата от 1076,93 лв. /хиляда седемдесет и шест лева и деветдесет и три стотинки/, определена на основание чл. 161, ал.1, изр. трето от ДОПК, във връзка с чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 01.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения при материален интерес от 18 230,90 лв.

По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, Трето отделение, 71 състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на В. С. В., ЕГН [ЕГН] с адрес за кораспонденция: [населено място], [улица], срещу РА № Р-22221420007394-091-001/28.05.21 г. издаден от Ф. С. И. - орган, възложил ревизията, и С. А. К., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. - ръководител на ревизията в потвърдената с Решение № 1251/17.08.21 г. на и.д. Директор на Дирекция „ОДОП“-С. при ЦУ на НАП, с които са установени задължение в общ размер на 18 230,90 лв., от които главница в размер на 11 208,32 лв. и лихви в размер на 7 022,62 лв.

ОСЪЖДА В. С. В., ЕГН [ЕГН] с адрес за кораспонденция: [населено място], [улица], да заплати на дирекция ОДОП – С. при Национална агенция за приходите сума в размер на 1076,93 лв. /четиристотин и осемдесет лева/ разноски по делото, представляващи юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на Република България, в 14 дневен срок от съобщаването му.

Съдия: