

РЕШЕНИЕ

№ 3808

гр. София, 09.06.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 54 състав,
в публично заседание на 23.03.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Атанас Николов

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **9524** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на К. Н. М., ЕГН [ЕГН] срещу Ревизионен акт (РА) №Р-22002220004553-091-001/10.05.2021 г., издаден от С. Т. К. – орган, възложил ревизията и Д. С. С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение №1176/03.08.21г. на директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" (ДД"ОДОП") С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), на основание чл. 156, ал. 4 ДОПК, с който на основание чл. 19, ал. 1 ДОПК е ангажирана отговорността му за задълженията на „Невис трейд“ ЕООД,[ЕИК], в общ размер на 463 854,43 лв., в т. ч. главница в размер на 291 831,17 лв. и лихви в размер на 172 023,26 лв., представляващи задължения за данък добавена стойност (ДДС) за данъчните периоди от м. 02.2015 г. до м. 11.2015 г. Жалбоподателят твърди, че не са налице предпоставки за реализиране на отговорността му по чл. 19, ал. 1 ДОПК. Моли съда да отмени оспорвания акт като неправилен и незаконосъобразен.

В с. з., жалбоподателят редовно призован не се явява и не се представлява. Ответникът по жалбата - директорът на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата. Счита, че оспорваният акт е

законосъобразен, а жалбата е неоснователна и недоказана. Моли съда да я отхвърли. Претендира юрисконсултско възнаграждение. СГП, уведомени не изпращат представител.

От фактическа страна.

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22002220004553-020-001/29.07.2020 г., връчена лично на 24.08.2020 г., изменена със Заповеди за изменение на заповед за възлагане на ревизия (ЗИЗВР) №Р-22002220004553-020-002/24.11.2020 г. и №Р-22002220004553-020-003/06.01.2021 г., издадени от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед №РД-01-128/17.02.2019 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на К. Н. М. за установяване на отговорност по чл. 19 от ДОПК, в качеството му на управител на „НЕВИС ТРЕЙД“ ЕООД, за задължения на дружеството за ДДС за данъчни периоди от 01.02.2015 г. до 30.11.2015 г. Ревизията е повторна и е възложена във връзка с Решение №1044/03.07.2020 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което е отменен РА №Р-22221718003523-091-001/16.04.2020 г. и преписката е върната за извършване на нова ревизия със задължителни указания.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22002220004553-092-001/23.02.2021 г., връчен на 25.02.2021 г. по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК от ДОПК. Подадена е молба с вх. №Р-22002220004553-М.-001-И/09.03.2021 г. за продължаване на срока за подаване на възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК. Срокът е удължен до 09.04.2021 г., за което на жалбоподателя е изпратено Уведомление №Р-22002220004553-РУС-001 от 10.03.2021 г. До изтичането му не е подадено възражение срещу констатациите в РД. Ревизията приключва с РА №Р-22002220004553-091-001/10.05.2021 г., издаден от С. Т. К. – орган, възложил ревизията и Д. С. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 12.05.2021 г.

С оспорвания РА на жалбоподателя е вменена отговорност по чл. 19 от ДОПК, в качеството на управител на „НЕВИС ТРЕЙД“ ЕООД за задължения на дружеството по Закона за данък добавена стойност (ЗДДС) за данъчни периоди от м. 02.2015 г. до м. 11.2015 г., установени с влязъл в сила РА №Р-22002217000333-091-001/18.10.2017 г.

С оглед събиране на доказателства и установяване на факти от значение за определяне на резултатите за ревизираните периоди и в изпълнение на указанията, дадени в Решение №1044/03.07.2020 г., в хода на ревизията са извършени редица процесуални действия, описани подробно в констативната част на РД, които по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК са неразделна част от РА.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на К. М. е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) с изх. №Р-22002220004553-040-001/03.04.2019 г., с което е указано да представи всички първични и вторични счетоводни документи, отразяващи извършваната от „НЕВИС ТРЕЙД“ ЕООД търговска дейност за периода от 01.02.2015 г. до 30.11.2015 г. От жалбоподателя са изискани и писмени обяснения за участието му в управлението на „НЕВИС ТРЕЙД“ ЕООД и информация от кого са подписвани документите (фактури, договори, прямо-предавателни протоколи и др.), удостоверяващи извършените

доставки към дружеството и приемането на резултатите от тях, който е подавал годишната данъчна декларация (ГДД) по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за 2015 г. и запознат ли е със съдържанието на годишните финансови отчети (ГФО), извършено ли е за периода от 01.02.2015 г. до 30.11.2015 г. разпореждане с имущество на юридическото лице и др.

В отговор на връченото искане с вх. №Рвх.К-5840/17.11.2020 г. са представени писмени обяснения, в които се заявява, че всички документи, свързани със стопанската дейност на „НЕВИС ТРЕЙД“ ЕООД, са предадени на новия собственик и управител на дружеството В. К. С.. Относно изисканата информация за начина, по който е било организирано управлението на дружеството през, жалбоподателят твърди, че не си спомня с точност какви конкретни действия са извършвани, тъй като това се е случило преди повече от 5 години.

На основание чл. 45 от ДОПК е извършена насрещна проверка на „НЕВИС ТРЕЙД“ ЕООД, за която е съставен Протокол №П-22221920198462-141-001 от 08.01.2021 г. ИПДПОЗЛ е връчено на дружеството по реда на чл. 32 от ДОПК без впоследствие да са представени изисканите документи, справки и писмени обяснения.

Относно събираемостта на изискуемите публични задължения на „НЕВИС ТРЕЙД“ ЕООД към Републиканския бюджет и предприетите действия за тяхното събиране, органите по приходите са констатирани, че от дирекция „Събиране“ към ТД на НАП С. са наложени обезпечителни мерки върху имуществото и банковите сметки на „НЕВИС ТРЕЙД“ ЕООД. Образувано е изпълнително дело (ИД) №160180341/2016 г., което впоследствие е прекратено с Разпореждане за прекратяване на производство по принудително изпълнение съгласно чл. 225 от ДОПК (поради несъбираемост) с изх. №С180022035-0293342/31.07.2018 г. Дългът на дружеството е прекатегоризиран като несъбираем, тъй като липсват активи, собственост на длъжника, към които да се насочи принудителното изпълнение. Не са установени активни банкови сметки на лицето. Няма и постъпили суми за погасяване на задълженията.

От фактическа страна в хода на ревизията е установено, че за периода от 01.12.2014 г. до 22.04.2016 г. К. М. е вписан като управител и едноличен собственик на капитала на „НЕВИС ТРЕЙД“ ЕООД. Считано от 15.04.2016 г. /дата на нотариалната заверка/ е извършена продажба на дружествените дялове на В. К. С.. Обстоятелството е документирано с Договор за покупко-продажба на дружествени дялове от 07.04.2016 г., сключен между К. Н. М., в качеството му на продавач и В. К. С., в качеството и на купувач. Промяната на това обстоятелство е вписана в Търговския регистър на 22.04.2016 г.

Констатирано е също, че на „НЕВИС ТРЕЙД“ ЕООД е извършена ревизия за установяване на задължения за данък добавена стойност за отделните данъчни периоди от 01.02.2015 г. до 31.05.2016 г., приключила с РА №Р-22002217000333-091-001 от 18.10.2017 г. За да обоснове предвидената в чл. 19 от ДОПК отговорност на

К. М., като управител на „НЕВИС ТРЕЙД“ ЕООД, за задължения на юридическото лице по ЗДДС за посочените по-горе данъчни периоди, ревизиращият екип се е позовал именно на издадения на дружеството РА от 18.10.2017 г., с който е установен допълнителен ДДС за внасяне в общ размер на 308 257,10 лв. и лихви за забава в размер на 70 070,96 лв. Определените с РА задължения по ЗДДС произтичат от отказано на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 от ЗДДС право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „ДИАС

КОНТРАКТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „РЕВС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „РАИАЛ СТАНДАРТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „СИЛКО 10“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ЕТИКА М И М“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „МИК“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „СТРИЙТМАНИЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ВИВА ТРАНС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ИНТЕРТРЕЙД 20“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „КАСТО 2000“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], документиращи доставки на стоки и услуги през данъчните периоди от м. 02.2015 г. до м. 11.2015 г. и м. 01.2016 г. Т.е. с издадения на „НЕВИС ТРЕЙД“ ЕООД ревизионен акт е установено и осчетоводяване на фактури без реално икономическо съдържание, документиращи доставки на стоки и услуги, които не са осъществени от посочените във фактурите доставчици.

Цитираният акт е обжалван по административен ред пред директора на дирекция ОДОП, в резултат на което е постановено Решение №48/12.01.2018 г., с което РА е отменен в частта на установените задължения за периода м. 01.2016 г., изменен в частта на установените задължения за данъчните периоди м.06.2015 г., м. 07.2015 г., м. 09.2015г. и м. 11.2015 г. и потвърден в частта на установените задължения за периодите от м. 02.2015 г. до м. 05.2015 г., м. 08.2015 г. и м.10.2015 г.

Решение №48/12.01.2018 г. не е обжалвано пред Административен съд София град, поради което определените след произнасянето на директора на дирекция ОДОП задължения по ЗДДС на „НЕВИС ТРЕЙД“ ЕООД са окончателно установени.

Въз основа на описаните констатации органите по приходите са приели, че в случая по отношение на К. Н. М. 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 К. М. е имал качеството на управител и едноличен собственик на „НЕВИС ТРЕЙД“ ЕООД до 22.04.2016 г. Същият е бил наясно с извършваната от дружеството търговска и стопанска дейност, което се установява от подаваните СД по ЗДДС, подписвани с негов КЕП, както и от подадената ГДД по чл. 92 от ЗКПО и от представените документи и писмени обяснения по връчени ИПДПОЗЛ №Р-22221816001509-040-001/15.03.2016 г.,

№Р-22221816001509-040-002/17.05.2016 г. в хода на ревизионно производство на дружеството по прилагането на ЗДДС за периода от 01.02.2015 г. до 31.06.2016 г., приключило с РА №Р-22221816001509-091—001/30.09.2016 г., както и от представени документи и писмени обяснения по връчени ИПДПОЗЛ №Р-22002217000333-040-001/24.01.2017 г., №Р-22002217000333-040-002/04.05.2017 г., в хода на повторната ревизия с обхват от 01.02.2015 г. до 31.01.2016 г., приключила с РА №Р-22002217000333-091-001/18.10.2017 г. В тази връзка органите по приходите са посочили, че видно от събраните при двете ревизии доказателства К. М. е подписвал договори, фактури, приемо-предавателни протоколи, описи и други документи, свързани с осъществяваната от дружеството дейност. 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 фактурите, които получава от горепосочените доставчици не отразяват реално извършени доставки, но ги е предоставял за осчетоводяване и деклариране в резултат, на което се е стигнало до намаляване на декларирания данък за внасяне, съответно до невнасянето му.

Органите по приходите са се позовали на разпоредбата на чл. 141 от Търговския закон /ТЗ/, възлагаща на управителя на дружеството правомощията да организира, ръководи и представлява същото, поради което е основателно да се приеме, че той е наясно с действителното му икономическо и финансово състояние, съответно с последиците от действията си по управление на дружеството, в случая с последиците, свързани с получаването и декларирането на фактури за доставки, които не са реално извършени от издателите им.

В подкрепа на това органите по приходите са посочили, че К. М. е предприел продажбата на дяловете на дружеството непосредствено след връчването на първата ЗВР №Р-22221816001509-091-001/08.03.2016 г. и на ИПДПОЗЛ №Р-22221816001509-040-001/15.03.2016 г., т.е. бил е запознат с провеждането на ревизионно производство и е извършил действия по разпореждане с дружествените дялове.

Предвид тези констатации е формиран и извод за недобросъвестност в поведението на жалбоподателя, в качеството му на управител на „НЕВИС ТРЕЙД“ ЕООД, тъй като същият е бил наясно с обстоятелството, че се осчетоводяват и декларирали фактури на доставчици, които са без реално икономическо съдържание, не удостоверяват действително извършени облагаеми доставки и тези действия са били насочени към деклариране на задължения по ЗДДС в многократно по-ниски размери от действително дължимите. В резултат на това към момента на започване на ревизията на „НЕВИС ТРЕЙД“ ЕООД дружеството не е разполагало с активи, които биха могли да послужат за погасяване на установените впоследствие задължения за ДДС с издадения му ревизионен акт. Тези изводи са направени от органите по приходите въз основа на анализа на събраните като доказателства при ревизията на „НЕВИС ТРЕЙД“ ЕООД счетоводни документи – главна книга на сметка 501 Каса /дружеството не е разполагало през ревизирия период с банкова сметка – всички плащания и получавания на суми са осчетоводявани като извършвани в брой/, оборотни ведомости и от договора за покупко-продажба на дружествени дялове, където е посочена уговорена и платена цена за тези дялове в размер на 2,00 лв. Едновременно с това органите по приходите са подчертали, че от К. Н. М. не са ангажирани изрични и конкретни доказателства, съдържащи информация за документацията и активите, които е предал на приобретателя на дружествените дялове при сключване на договора за покупко-продажбата им.

Наред с това органите по приходите са установили и обосנוвали и основания за ангажиране на отговорността на жалбоподателя за задълженията на „НЕВИС ТРЕЙД“ ЕООД на основание чл. 19, ал. 2 от ДОПК.

Въз основа преценката на доказателствата, събрани при ревизията на „НЕВИС ТРЕЙД“ ЕООД, органите по приходите са приели, че като управител, жалбоподателят е извършил недобросъвестно разпореждане с имуществото (отклоняване на парични средства) на дружеството, довело до неговото намаляване до степен, при която не е може да се погасят изискуемите му публични задължения.

По-конкретно при ревизията на дружеството е констатирано наличие на осчетоводени по сметка 501 Каса в лева плащания в брой към доставчици, срещу които няма реално

получени доставки на стоки и услуги. Счетоводните записвания за тези плащания и основанията за извършването им са подробно отразени в таблицата на стр. 15 – 20 от ревизионния доклад. Отчетените от „НЕВИС ТРЕЙД“ ЕООД плащания в брой към „ДИАС КОНТРАКТ“ ЕООД, „СИЛКО 10“ ЕООД, „ЕТИКА М и М“ ЕООД, „МИК“ ЕООД, „ВИВА ТРАНС“ ЕООД и „ИНТЕРТРЕЙД 20“ ЕООД за периодите от м. 02.2015 г. до м. 11.2015 г., по чиито фактури не е установено реално извършване на доставки, са в общ размер на 1 275 256,19 лв. Органите по приходите са посочили, че това е сума, достатъчна да покрие задълженията на дружеството по издадения му ревизионен акт.

Ревизиращите органи са взели предвид, също така, че в качеството си на управител на „НЕВИС ТРЕЙД“ ЕООД е участвал в изграден механизъм за избягване на данъчно облагане. От една страна е получавал и осчетоводявал фактури, по които е приспадал неправомерно ДДС, тъй като по тях няма реално извършени облагаеми доставки, като при ревизията на дружеството не е представил никакви доказателства за добросъвестност при преценката и избора на доставчици. От друга страна, се е разпоредил с парични средства на дружеството в гореописания размер, като това е извършено под формата на осчетоводяване за извършени плащания за фиктивни доставки.

Заклучено е, че с извършените разпоредителни действия – „отчетени плащания по фиктивни сделки“, физическото лице със своето действие умишлено намалява имуществото на дружеството, което представлява „препятстване за изплащането на задълженията“ на юридическото лице.

В обобщение на изложеното е направен извод, че е налице недобросъвестно поведение от страна на жалбоподателя, което се намира в причинно-следствена връзка с възникването и неплащането на задълженията за ДДС на представляваното от него дружество. Чрез отклоняване на парични средства на дружеството под формата на изплатени суми за фиктивни доставки К. М., в качеството на управител, умишлено е довел до намаляването на имуществото на „НЕВИС ТРЕЙД“ ЕООД до степен, която не позволява обслужването на изискуемите публични задължения на юридическото лице, т. е. субектът е бил наясно със смисъла и значението на действията си.

При така изложената фактическа обстановка на К. Н. М. е ангажирана отговорност по чл. 19, ал. 2 от ДОПК, в качеството на управител на „НЕВИС ТРЕЙД“ ЕООД за задължения на дружеството по ЗДДС установени с влезлия в сила РА №Р-22002217000333-091-001/18.10.2017 г.

ДРА е обжалван по административен ред, като с Решение №1176/03.08.21г. на директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" (ДД"ОДОП") С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), на основание чл. 156, ал. 4 ДОПК, с който на основание чл. 19, ал. 1 ДОПК е ангажирана отговорността му за задълженията на „Невис трейд“ ЕООД,[ЕИК], в общ размер на 463 854,43 лв., в т. ч. главница в размер на 291 831,17 лв. и лихви в размер на 172 023,26 лв., представляващи задължения за данък добавена стойност (ДДС) за данъчните периоди от м. 02.2015 г. до м. 11.2015 г.

От правна страна.

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваността на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично

релевирани доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. За валидността на акта съдът следи служебно.

На първо място, е спазен срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство, с посочената по-горе ЗВР, в рамките на 5-годишния срок.

Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК, ревизията може да се възлага от: т. 1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или т. 2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение No 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК 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. Компетентността на органа, подписал посочените по-горе заповеди и оспорвания РА е установена с официални документи по смисъла на чл. 179, ал. 1 от ГПК, с обвързваща материална доказателствена сила, която не е оборена. Изложеното до тук води до извод, че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи.

Настоящата инстанция констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ (ред.- ДВ, бр. 85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) No 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл. 3, ал. 1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал. 2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл. 30, ал. 6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл. 184, ал. 1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. Това е относимо и за РД, ЗВР и ЗИЗВР.

На следващо място, спазени са процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат

констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

По приложението на материалния закон съдът намира следното:

В случая отговорността на жалбоподателя М. е ангажирана по чл. 19, ал. 1, с които 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, прокуриснт, търговски представител, търговски пълномощник на задължено юридическо лице по чл. 14, т. 1 и 2 укриве 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. 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. Съобразно мястото 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 фактическия състав на чл. 19, ал.1 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.

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, прокуриснт, 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 говори за т. н. "уникалност" на връзката между поведението на третото лице в укриване на факти и обстоятелства 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. (Решение No 3447 от 11.03.2019 г. на ВАС по адм. д. No 14466/2018).

В случая е установено, че е налице първата предпоставка. През ревизирия период М. е управител на „Невис трейд“ ЕООД от 01.12.2014 г. до 22.04.2016 г.

При така установените факти по делото може да се приеме, че е налице и втората предпоставка - наличие на задължение на лице по чл. 14, т. 1 или 2 ДОПК. На „Невис трейд“ ЕООД през този период са установени с влязъл в сила РА №Р-22002217000333-091-001 от 18.10.2017 г. данъчни задължения, невнесени до момента на издаване на РА на М.. Следва да се има предвид, че издаденият ревизионен акт на „Невис трейд“ ЕООД не се ползва с обвързваща доказателствена сила в настоящото производство, освен относно размера на установените данъчни задължения на дружеството и периодите, за които се дължат. В същия смисъл е практиката на ВАС. Така в Решение № 6208/25.05.2021 г. на ВАС по адм. д. No 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. No 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".

Съдът намира обаче, че в случая от събраните доказателства, не се установява третата предпоставка- действие- укриване на факти и обстоятелства от М., които по закон е била 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. Подаването на справки-декларации по ЗДДС и ГДД с неверни данни за осъществени доставки, за които е установено, че не са декларирани получени приходи и не е начислен дължим ДДС, не представлява укриване на факти и обстоятелства от страна на управителя по смисъла на чл. 19, ал. 1 ДОПК. 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.

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 е посочена цената, за която има издадена фактура.

С оглед на фактите и обстоятелствата по делото не може да бъде приета тезата на органите по приходите, че подаването на справка-декларация по ЗДДС, в която е посочена цената на доставка, за която има издадена фактура, която доставка е приета

за нереална впоследствие в ревизионното производство на дружеството- получател по процесната доставка, е налице укриване на факти и обстоятелства по смисъла на чл. 19, ал. 1 от ДОПК.

Само с представяне и позоваване на влезлия в сила РА на дружеството, черпене на доводи единствено въз основа на отразеното в него, не е доказано при условията на пълно доказване наличието на поведение на ревизираното лице, изразяващо се в укриване на факти и обстоятелства, които по закон е бил длъжен да обяви пред органа по приходите. Твърденията на приходните органи във връзка с позоваването им на РА на дружеството е, че управителят като представител на дружеството е бил длъжен да подаде СД по ЗДДС, в която вярно да отрази извършените и получени облагаеми доставки за съответните периоди. Подаването на СД по ЗДДС с неверни данни не винаги и константно е равнозначно на укриване на факти и обстоятелства, които лицето е било длъжно да обяви пред органите по приходите по смисъла на чл. 19, ал. 1 ДОПК. Следва да е налице и установена субективна страна – умисъл или изцяло липса на счетоводно отразяване на операция /в този см. Решение на СЕС С-95 и 96 – Е. /. В процесния случай не е доказано при условията на пълно доказване действията на управителя да представляват укриване на факти и обстоятелства. Субективната страна на деянието също не е установена с възможните доказателствени средства. Липсва един от елементите на обсъждания фактически състав, е достатъчно да обоснове незаконосъобразност на ревизионния акт.

Освен това, за прилагането на отговорността по чл. 19, ал. 1 ДОПК релевантна 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. Това укриване на факти е относимо към дължимостта на данъци от дружеството, но не и към събирането им. В тази връзка не е налице и следващата предпоставка за ангажиране на отговорността на управителя – причинно-следствена връзка – вследствие на това укриване на факти и обстоятелства не могат да бъдат събрани задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски. В този смисъл е и трайната практика на ВАС – Решение No 8311 от 20.06.2018 г. на ВАС по адм. д. No 14694/2017 г.; Решение No 5803 от 17.04.2019 г. на ВАС по адм. д. No 1285/2019 г.; Решение No 3776 от 11.03.2020 г. на ВАС по адм. д. No 11972/2019 г.; Решение No 6250 от 28.05.2020 г. на ВАС по адм. д. No 1412/2020 г.; Решение No 515 от 21.01.2022 г. на ВАС по адм. д. No 10053/2021 г.. 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 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/. 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. 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. Фактът, че М. е прехвърлила дяловете си от „НЕВИС ТРЕЙД“ ЕООД и управлението на В. К. С. в хода на извършвана ревизия на дружеството, не води до автоматичен извод, че това е довело до невъзможност да бъдат събрани установените публичните вземания.

С оглед на изложеното, настоящият съдебен състав приема, че обжалваният ревизионен акт е незаконосъобразен, поради нарушение на материалния законотменително основание по чл. 146, т. 4 от АПК и следва да бъде отменен.

При този изход на делото искането на жалбоподателя за присъждане на разноски се явява своевременно и основателно.

С тези мотиви, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на по жалба на К. Н. М., ЕГН [ЕГН] срещу Ревизионен акт (РА) №Р-22002220004553-091-001/10.05.2021 г., издаден от С. Т. К. – орган, възложил ревизията и Д. С. С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение №1176/03.08.21г. на директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" (ДД"ОДОП") С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП), на основание чл. 156, ал. 4 ДОПК, с който на основание чл. 19, ал. 1 ДОПК е ангажирана отговорността му за задълженията на „Невис трейд“ ЕООД,[ЕИК], в общ размер на 463 854,43 лв., в т. ч. главница в размер на 291 831,17 лв. и лихви в размер на 172 023,26 лв., представляващи задължения за данък добавена стойност (ДДС) за данъчните периоди от м. 02.2015 г. до м. 11.2015 г.

ОСЪЖДА дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика”- С. при ЦУ на НАП да заплати на К. Н. М., ЕГН [ЕГН] разноски по делото в размер на 10 лева.

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

СЪДИЯ: