

РЕШЕНИЕ

№ 3751

гр. София, 10.07.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 43
състав**, в публично заседание на 17.06.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Весела Цанкова

при участието на секретаря Десислава В Симеонова и при участието на прокурора Десислава Кайнакчиева, като разгледа дело номер **9599** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл.156 и следващите от ДОПК.

Образувано е по жалба, подадена от А. И. К., [ЕГН] с адрес [населено място], [улица], вх. Б, ет. 5, ап. 502 срещу ревизионен акт № Р – 22221518005923 – 091 – 001 от 02.04.2019г., издаден от В. В. В., орган, възложил ревизията и П. П. Б. – Д., ръководител на ревизията, в частта в която е потвърден с решение №1130/28.06.2019г. на директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С..

С ревизионния акт в оспорената част са установени задължения на жалбоподателя на основание чл. 19, ал. 1 от ДОПК за задължения на [фирма] в общ размер на 116 275.22 лева главница, от които за ДДС в размер на 65 377.63 лева главница за данъчни периоди от м.12.2012г. до м.01.2014г. и от м.04.2014г. до м.05.2015г. и по ЗКПО в размер на 50 897.59 лева главница за периода от 01.01.2012г. до 31.12.2014г., както и начислени лихви за просрочие в общ размер на 73 732 лева.

С жалбата се иска отмяна на акта като незаконосъобразен. Правят се възражения, че не е осъществен състава на чл. 19, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК в редакцията на текста към съответните данъчни периоди. Констатациите не съответстват на установената от доказателствата фактическа обстановка. Има несъответствие и между нея и приложените правни норми. Процедурата по чл.19 от ДОПК е извънреден способ, насочен към събиране на задължения за данъци и осигурителни вноски от трето лице, което не е техен носител. Доказателствената тежест за наличието на

предпоставките за ангажиране на отговорността по този ред е на органите по приходите. В случая не е доказано, че за времето, през което жалбоподателят е бил управител на [фирма] е укривал факти и обстоятелства, довели до несъбиране на задълженията за данъци на юридическото лице. Не е налице и причинно – следствена връзка между неправомерните действия на отговорното трето лице и причинената щета на фиска. Следва да се има предвид и обстоятелството, че отговорността е субсидиарна, а не солидарна и действия по събиране на задълженията следва да се предприемат първо спрямо основния длъжник. Установяването на задълженията е основано на предположения и съмнения на органите по приходите, без да са доказани законовите предпоставки за това. Не на последно място, дружеството е заличено от търговския регистър, а част от задълженията са за данъчни периоди, през които жалбоподателят не е бил управител.

Ответникът, чрез упълномощения си процесуален представител юрисконсулт С. прави искане за отхвърляне на жалбата като неоснователна и недоказана, като поддържа мотивите на решението на директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С.. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Прокурор К. от СГП дава заключение, че жалбата е неоснователна.

Съдът, като обсъди становищата на страните и доказателствата по делото и направи проверка на законосъобразността на обжалвания административен акт, приема за установени следните обстоятелства по делото:

Началото на ревизионното производство е поставено със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р – 22221518005923 – 020 - 001 от 28.09.2018г., изменена със ЗИЗВР № Р – 22221518005923 – 020 – 002 от 04.02.2019г., издадени от В. В. В. на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП – С., упълномощена със заповед № РД – 01 – 803/07.06.2017г. на директора на ТД на НАП – С., с която е възложено извършване на ревизия за ангажиране на отговорност на жалбоподателя по чл.19 от ДОПК във връзка с установени задължения на [фирма] за ДДС за данъчни периоди от 20.07.2011г. до 30.06.2015г. и за корпоративен данък за периода от 15.06.2011г. до 31.12.2014г.

За резултатите от ревизията е изготвен ревизионен доклад (РД) №Р-22221518005923-091-001 от 02.04.2019г. Не е подадено възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с Ревизионен акт (РА) №Р-22221518005923-091-001/02.04.2019г., издаден от В. В. В., орган, възложил ревизията и П. П. Б. – Д., ръководител на ревизията.

С оспорения в настоящото производство ревизионен акт е установена отговорност на жалбоподателя по чл. 19, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК, в качеството му на управител на [фирма]. Търговското дружество е вписано в Търговския регистър на 15.06.2011г., а жалбоподателят е вписан като съдружник и управител на дружеството от датата на регистрирането му, включително до датата на издаване на ревизионния акт, през всички данъчни периоди, за които е ангажирана отговорността му по чл. 19, ал. 1 от ДОПК. Считано от 16.11.2018г. [фирма] е заличен в Търговския регистър.

За периодите, предмет на ревизионното производство спрямо А. И. К. са установени задължения на [фирма] по ревизионен акт № Р – 2222144415006130 – 091 – 001/02.03.2016г., присъединен като доказателство в ревизионното производство на жалбоподателя. Предметът на ревизията като периоди и задължения съвпада с предмета на ревизионното производство, възложено по отношение на А. И. К.,

включително и в частта на установените задължения по ЗДДС и ЗКПО, главница и лихви. Дългът на [фирма] към 29.08.2017г. е в размер на 345 345.31 лева гланица и лихви.

В хода на ревизионното производство е установено следното:

С Протокол №Р-22221518005923-ППД-001/10.12.2018г. е присъединен Протокол №П-22221517149213-073-001/27.09.2018г., ведно със събраните доказателства към него, в т.ч. изготвените искания до всички банки на територията на страната, относно информация за налични банкови сметки на А. И. К. и [фирма], както и получените отговори, към тях.

Въз основа на получено решение №405453 от 11.05.2018 г. на СРС за постановяване на разкриване на банкова тайна са изготвени писма до банките, в които [фирма] е имало разкрити банкови сметки присъединени към настоящото производство, в т.ч. до [фирма], „И.“ АД, [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма].

След анализ на движението на паричните средства по банковите сметки на дружеството е констатирано, че по кредита на сметката са постъпвали суми от клиенти за продадени строителни материали по издадените към тях фактури, а по дебитата на сметките всички постъпили суми от клиенти на дружеството са изтеглени в брой, предимно от А. И. К. като в някои от платежните документи не е вписано името на лицето, което ги е изтеглило.

При ревизията е установено, че е наложен запор с Разпореждане с №С 170022-029-0018384/18.08.2017 г. на банковите сметки на [фирма] в ТБ [фирма] и с Разпореждане №С170022-029-0018383 фот 18.08.2017г. в ТБ [фирма] с №С170022-029-0018383/18.08.2017г., като в резултат на издадените разпореждания няма постъпили суми от основния длъжник.

Също така е установено, че са налице задължения на [фирма]. към 29.08.2017 г. по РА №Р-2222144415006130-091-001/02.03.2016 г., който е влязъл в сила. Констатирано е, че [фирма] не притежава активи за обезпечаване на дълга, нито имущество, срещу което да бъде образувано принудително изпълнение. Дългът на дружеството е категоризиран като несъбираем. В хода на ревизията на [фирма], приключила с горещитирания ревизионен акт са извършени насрещни проверки на [фирма], [фирма] и „М. 74" Е., доставчици на [фирма]. Обхватът на ревизията е установяване на задължения по ЗДДС за периода от 20.07.2011 г. до 30.06.2015 г. и за корпоративен данък по ЗКПО за периода от 15.06.2011 г. до 31.12.2014 г. В предвидения срок по ДОПК не са представени изисканите документи, както от ревизираното дружество, така и от преките му доставчици, поради което е прието, че не е налице реалност на фактурираните от тях доставки към [фирма]. Заключено е също така, че не са налице доказателства, че същото е извършило доставките, за които е издало фактури за периода, в резултат на което е прието, че данъкът по издадените фактури от [фирма] е начислен неправомерно без да са на лице основания за това, но на основание чл. 85 от ЗДДС е дължим. Също така е извършено е увеличение на финансовия резултат за ревизираните периоди на основание чл. 26, ал. 2 от ЗКПО.

В резултат на проверка в информационния масив на НАП е констатирано, че справките декларации по ЗДДС за периода от м. 05.2011г. до м. 10.2013г. са подавани от IP адрес: 87.126.95.7 с автор на КЕП — В. Е. М. ЕГН [ЕГН]. От публикуваните годишни финансови отчети за 2011 г., 2012 г., 2013 г. и 2014 г. е видно, че са подписани като съставител от В. Е. М. в качеството ѝ на представляващ на [фирма], а в качеството на ръководител на дружеството за 2011 г. и 2012 г. — от А. И. К., а за

2013 г. и 2014 г. — от И. П. К.. В тази връзка е прието, че ревизираното лице е било запознато с декларираните резултатите, които са базирани на наличните в дружеството фактури за доставки.

Прието е че е налице поведение на А. И. К., изразяващо се в укриване на факти и обстоятелства, които по закон задълженото лице е било длъжно да обяви пред органа по приходите, като тези действия са довели до възпрепятстване на събиране на установените задължения на дружеството по ревизионния акт. В тази връзка е прието, че от изложените обстоятелства е установена причинно - следствена връзка между умишлените недобросъвестни действия на А. И. К. и последвалата от тях невъзможност за събиране на данъчните задължения на [фирма].

Направено е заключение, че е налице хипотезата на чл. 19, ал. 1 от ДОПК, предвид това, че А. И. К. е укривал факти и обстоятелства, които по силата на чл. 56, ал. 1 от ДОПК е бил длъжен да обяви пред органите по приходите. В тази връзка е прието, че укриването на гореизложените факти и обстоятелства е довело до невъзможност дължимите данъци по ЗДДС и ЗКПО да бъдат събрани от платеща. Също така са изложени мотиви, че е налице хипотезата на чл. 19, ал. 5 от ДОПК, като мажоритарните собственици на капитала, включително мажоритарните съдружници или акционери, имащи това качество към деня на възникване на задълженията, които недобросъвестно прехвърлят притежавани от тях дялове или акции така, че да престанат да бъдат мажоритарни съдружници или акционери, отговарят за непогасените задължения за данъци и осигурителни вноски. За такова прехвърляне се счита продажбата на дата 17.10.2016г. /извън ревизионния период/ на притежавани 26 дяла в дружеството на И. П. К., която не е вписана в Търговския регистър. Допълнително с потвърдителното решение на директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С. са наведени доводи за основание по чл. 19, ал. 2 от ДОПК за изтеглени от жалбоподателя в качеството му на управител на [фирма] средства от банковите сметки на дружеството, веднага след постъпването им, за които няма данни за какво са разходвани.

В хода на съдебното производство от страна на процесуалния представител на жалбоподателя са изискани доказателства за връчване на ревизионния акт на [фирма] и на заповедта за възлагане на ревизията, както и доказателство за влизане в сила на ревизионния акт. Оспорена е истинността на извлеченията от банковите сметки, представени от [фирма] и [фирма].

Ответникът по жалбата е представил изисканите писмени доказателства. По направеното оспорване на истинността на извлеченията от банковите сметки на [фирма] в двете банки съдът счита, че не се доказва данните, съдържащи се в тези удостоверения да са неистински. В тази връзка в хода на съдебното производство не са оборени констатациите от фактическа страна в ревизионния акт.

При така установената фактическа обстановка, съдът достига до следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима. Жалбоподателят е адресат на акта, засегнат неблагоприятно от обективизираното в същия властническо волеизявление, поради което има правен интерес от оспорване. Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК и е насочена срещу индивидуален административен акт, подлежащ на пряк съдебен контрол за законосъобразност.

Разгледана по същество жалбата срещу ревизионния акт е основателна.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по приходите, подписан е с

квалифициран електронен подпис на издателя му, което не е спорно.

Спазена е предписаната в чл. 120, ал. 1, пр. 1 ДОПК писмена форма по образеца по чл. 120, ал. 3 ДОПК с реквизитите по чл. 120, ал. 1, пр. 2, т.1–8 ДОПК. Фактическите констатации и правни изводи на ревизионния акт са допълнени и така конкретизирани чрез тези по приложения към него ревизионен доклад, съставляващ съгласно чл. 120, ал. 2, изр. 1 ДОПК неразделна негова част.

Ревизионното производство е проведено без съществени процесуални нарушения, които да са самостоятелно основание за отмяна на акта и предвид разпоредбата на чл. 160, ал. 4, предл. първо от ДОПК.

Относно приложението на материалния данъчен закон, съдът намира следното:

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. Систематическото място на разпоредбата – дял първи „обща правила“, глава четвърта, „задължени лица“, логическото и граматическото тълкуване на нормите, обективиращи фактическите състави на института, води до извода, че се касае за субсидиарна отговорност на трето лице по отношение на вземане, което има публичен характер. Всички факти, осъществяващи фактическите състави по двете алинеи на чл. 19 ДОПК следва да се установят по несъмнен начин още в хода на ревизията - чл. 170, ал. 1 АПК вр. с § 2 от ДР на ДОПК и в съдебното производство подлежат на главно и пълно доказване от органите по приходите.

Констатациите в съставения на дружеството ревизионен акт не могат да бъдат противопоставяни на жалбоподателя в ревизията за ангажиране на отговорността му по чл. 19 ДОПК, тъй като двете отговорности са различни и произтичат от различни фактически състави. Органът на управление в лично 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. Издаденият ревизионен акт спрямо дружеството има доказателствено значение единствено и само досежно наличието и размера на установените задължения за данъци спрямо дружеството и периода, за който са установени тези задължения.

Отговорността на жалбоподателя е ангажирана по чл. 19, ал. 1 ДОПК, с която разпоредба е създаден особен случай на лична имуществена отговорност на лица, управляващи задължени за данъци и осигурителни вноски субекти - задължени лица по чл.14,т.1 и т.2 ДОПК

От тълкуването на разпоредбата се 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, прокурор, 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 не е в състояние да покрие съществуващите публични задължения. б. Граници на отговорността - в резултат на виновното си поведение лицето отговаря за пълния размер на непогасеното задължение.

Между страните не е спорно, че задълженото лице е субект на отговорност поради това, че е бил управител на задълженото дружество за процесните данъчни периоди, както и че е налице установено задължение на лице по чл.14, т.1 ДОПК. Претендира се с ревизионния акт, че става въпрос за чл.19, ал.1 ДОПК, като след внимателен анализ на разпоредбата се налага извода, че субект на тази отговорност е съответен орган на управление или управител на задълженото лице по чл.14, т.1 и т.2, като тази отговорност е функция от правноорганизационната му връзка със задълженото лице и то към момента, в който задължението е възникнало.

Субективният елемент (укриването) от фактическия състав на чл.19, ал.1 ДОПК, органите по приходите обосновават с факта на включване в дневниците за покупки на фактури от доставчици, които не документират реално извършени доставки, което се е отразило и на декларирания резултати по ЗДДС за съответните периоди, включително неправомерното упражняване на право на приспадане на данъчен кредит, тоест действия, с които са намалени задълженията за данъци на [фирма]. Твърди се, че жалбоподателят в качеството си на управител е допуснал деклариране на неверни данни в подадените СД по ЗДДС и годишни декларации по ЗКПО. Укриването на факти и обстоятелства предполага наличието на умисъл (недобросъвестност) с оглед на посочената в нормата причинно - следствена връзка между това деяние и невъзможността да се съберат публични вземания вследствие на него. Следва да е налице волево поведение на субекта, което цели пряко именно укриването на проявените факти и обстоятелства. Недопустимо е укриването на факти и обстоятелства да се пезюмира с наличието на влязъл в сила ревизионен акт, установяващ задължения на друг правен субект – юридическо лице. Самите действия, доколкото такива са налице са насочени към препятстване установяването на публичните задължения, но нямат за своя задължителна последица невъзможността за събиране на установените задължения, каквото е изискването на закона. Подаването на справки – декларации по ЗДДС с неверни данни за осъществени облагаеми доставки и извършени разходи с цел невнасяне на дължим ДДС и корпоративен данък е относимо към дължимостта на данъка от дружеството, но не и към събирането му. Липсва пряка и непосредствена причинно – следствена връзка със събирането на задълженията, а не с тяхното установяване.

От справката в Търговския регистър е видно, че през ревизираните периоди правно организационната форма на дружеството „Г.“ е О.. То се е представлявало и управлявало заедно и поотделно от двама управители – жалбоподателят и лицето И. П. К.. В резултат на извършена проверка в информационния масив на НАП е констатирано, че справките декларации по ЗДДС за периода от м. 05.2011 г. до м. 10.2013 г. са подавани от IP адрес:

87.126.95.7 с автор на КЕП — В. Е. М. ЕГН [ЕГН]. От публикуваните годишни финансови отчети за 2011 г., 2012 г., 2013 г. и 2014 г. е видно, че са подписани като съставител от В. Е. М. в качеството ѝ на представляващ на [фирма], а в качеството на ръководител на дружеството за 2011 г. и 2012 г. — от А. И. К., а за 2013 г. и 2014 г. — от И. П. К.. След като дружеството се е управлявало освен от жалбоподателя и от И. П. К., в хода на ревизията не е извършено разграничение в действията на двамата управители. По силата на чл.141, ал.2 ТЗ управителят на търговското дружество представлява същото, организира и ръководи дейността му. Следователно и двамата управители са имали еднакви задължения и са били длъжни да обявят пред орган по приходите или публичен изпълнител определени факти и обстоятелства.

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.

Изцяло необоснована и недоказан е и тезата на оградите по приходите за наличие на предпоставките на чл. 19, ал. 5 от ДОПК. Съгласно посочената разпоредба, мажоритарните собственици на капитала, включително мажоритарните съдружници или акционери, имащи това качество към деня на възникване на задълженията, които недобросъвестно прехвърлят притежавани от тях дялове или акции, така че да престанат да бъдат мажоритарни съдружници или акционери, отговарят за непогасените задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски. Отговорността е пропорционална на участието им в отчуждената част от капитала. Недобросъвестност е налице, когато съдружникът или акционерът е знаел, че дружеството е свръхзадължено или неплатежоспособно, и разпореждането е извършено преди по-ранната от двете дати. На първо място не се доказва разпореждане с дялове на дружеството от страна на жалбоподателя, доколкото няма такова вписване в Търговския регистър и фактът не е противопоставим на трети лица, включително и на приходната администрация. Не се доказва и недобросъвестност по смисъла на цитираната разпоредба. Напълно липсват основания за ангажиране на субсидиарната отговорност на А. И. К. за задълженията на [фирма] на това правно основание. Потвърдителното решение на директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С. също съдържа мотиви в тази насока. С него обаче е въведено и ново основание за търсене на отговорността – по силата на чл. 19, ал. 2 от ДОПК за всички изтеглени в брой суми от банковите сметки на [фирма] от жалбоподателя в качеството му на управител на дружеството. Цитираната разпоредба, посочена

от приходната администрация изисква извършване на недобросъвестно действие, в резултат на което имуществото на задълженото лице е намаляло и по тази причина не са погасени задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски като лашания в натура или в пари от имуществото на задълженото лице, представляващи скрито разпределение на печалбата или дивидент. Липсват каквито и да било доказателства за такова недобросъвестно действие под формата на скрито разпределение на печалбата. Не може да се направи извод, че средствата са използвани не за икономическата дейност на юридическото лице, а за някакви други цели. Твърденията са изцяло недоказани, при което необосновано и незаконосъобразно е мотивирано възникване на отговорността на трето лице и на това основание.

Поради незаконосъобразно установяване на задълженията по главното вземане за данъци следва да се приеме и недължимостта на акцесорното вземане за лихви.

Предвид изложеното, настоящият съдебен състав на АССГ приема, че обжалваният ревизионен акт е незаконосъобразен, поради нарушение на материалния закон – отменително основание по чл.146, т.4 от АПК.

С оглед изхода на делото и по аргумент от противното на чл. 161, ал. 1, изр. 2 ДОПК искането на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е неоснователно, като при отхвърляне на претенция за разноски, съобразно константната практика на ВКС, не се постановява нарочен диспозитив.

Водим от горните съображения, Административен съд София - град

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ ревизионен акт № Р – 22221518005923 – 091 – 001 от 02.04.2019г., издаден от В. В. В., орган, възложил ревизията и П. П. Б. – Д., ръководител на ревизията, в частта в която е потвърден с решение №1130/28.06.2019г. на директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С. и са установени задължения на А. И. К., ЕГН [ЕГН] с адрес [населено място], [улица], вх. Б, ет. 5, ап. 502 на основание чл. 19, ал. 1 от ДОПК за задължения на [фирма] в общ размер на 116 275.22 лева главница, от които за ДДС в размер на 65 377.63 лева главница за данъчни периоди от м.12.2012г. до м.01.2014г. и от м.04.2014г. до м.05.2015г. и по ЗКПО в размер на 50 897.59 лева главница за периода от 01.01.2012г. до 31.12.2014г., както и начислени лихви за просрочие в общ размер на 73 732 лева.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република България в 14 - дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: