

РЕШЕНИЕ

№ 3938

гр. София, 16.07.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 2 състав, в
публично заседание на 18.06.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгения Иванова

при участието на секретаря Евгения Стоичкова, като разгледа дело номер **8351** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Образувано е по жалба на А. В. Б., ЕГН [ЕГН], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221518002215-091-001/15.01.2019 г., издаден от С. Т. К. – орган, възложил ревизията, и Д. Д. Т. – ръководител на ревизията,потвърден с Решение № 665 / 18.04.2019г на Директора на дирекция „ОДОП“ С. Възразява срещу определените с оспорения РА задължения в размер на общо 42668.13лв /главница и лихви / , на основание чл. 19 от ДОПК, представляващи задължения на дружеството [фирма] ,чиито управител е бил жалбоподателя за ДДС за периода 01.01.2011 г. до 31.03.2016 г. и корпоративен данък за периода 01.01.2011 г. до 31.12.2015 . Посочва се ,че вместо да отграничи точно и ясно за целия период на ревизията , кои са укритите факти и обстоятелства ,които е бил длъжен да обяви пред органа по приходите и пряката причинна връзка между това поведение и невъзможността да бъдат събрани задълженията на дружеството, последния е изложил бланкетни мотиви, преповтарящи изискуемите по закон предпоставки за ангажиране на отговорността на управителя по принцип.

Твърди се недоказаност на фактическия състав на чл. 19 ДОПК, извън качеството управител на дружеството от страна на жалбоподателя ,както и противоречие с доказателствения материал досежно твърденията за укриване на факти и обстоятелства ,които по закон е бил длъжен да обяви пред приходната администрация. Счита, за неприложима хипотезата на чл.19 от ДОПК , тъй като имало доказано наличие на стока на стойност 57963.17лв към момента на продажбата на

дяловете ,за която не би могло да се твърди ,че е продадена без необходимите документи и от продажбата на която , приходната администрация би могла да се удовлетвори, вместо от него .

Намира за недоказани и останалите условия за ангажиране на отговорността му по чл.19 от ДОПК ,а именно при укриването на фактите и обстоятелствата лицето следва да е действало с умисъл, т.е. необходимо е установяването на волево поведение на субекта на отговорността, с което последният цели невъзможността да се съберат публичните задължения, причинно-следствена връзка между неподаването на справки декларации по ЗДДС и несъбираемостта на задълженията.

Моли съдът да отмени оспорения РА ,потвърден от органа по чл.152 от ДОПК, както и да се присъдят разноските по делото.

В съд.заседание жалбоподателя се представлява от АДВ.П. , която не се явява в последното съд.заседание , но е изразила становище по същество с молба от 16.06.2020г . Иска отмяна на РА и заплащане на разноски по делото от ответника.

Ответникът - Директор на дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите счита жалбата за неоснователна и моли да се отхвърли като такава.

Съдът, след като обсъди доводите на страните и прецени по реда на чл. 235 ал. 1 от ГПК във вр. с чл. 144 от АПК, събраните и приети по делото писмени доказателства, приема за установено от фактическа страна, следното:

Ревизията е възложена от надлежен орган ,приключва в сроковете определени от ДОПК , не излиза извън обхвата на периода и вида на публичните задължения за установяването на които е възложена, всички актове са надлежно връчени на жалбоподателя ,поради което процедурата за нейното извършване е спазена.

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221518002215-020-001 от 16.04.2018 г., връчена на 22.05.2018 г., изменена с Заповед №Р-22221518002215-020-002 от 16.07.2018 г., Заповед №Р-22221518002215-020-003 от 22.08.2018 г. и Заповед №Р-22221518002215-020-004 от 19.09.2018 г., издадени от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на А. В. Б., като представляващ на [фирма]. Ревизията е за установяване на отговорност на лицето по чл. 19 от ДОПК, за задължения на дружеството за данък върху добавената стойност за периодите от 01.12.2012 г. до 31.08.2015 г. и за корпоративен данък за 2012 г. и 2015 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221518002215-092-001 от 05.11.2018 г., връчен на 22.11.2018 г. На основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК срещу констатациите в ревизионния доклад е подадено писмено възражение с вх. №59-00-1273/07.12.2018 г., което е прието за процесуално допустимо, а разгледано по същество за неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22221518002215-091-001 от 15.01.2019 г., издаден от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията /съгласно Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г./ и Д. Д. Т., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С.-ръководител на ревизията. РА е връчен на 05.02.2019 г. по електронен път.

Настоящата жалба е подадена в срок и от лице – адресат на оспорения РА, изчерпан е реда за административно обжалване пред директора на дирекция „ОДОП“ ,поради

което следва да се разгледа по същество.

По същество жалбата е основателна по следните съображения:

Предмет на оспорване в настоящото производство е Ревизионен акт № Р-22221518002215-091-001/15.01.2019 г., издаден от С. Т. К. – орган, възложил ревизията, и Д. Д. Т. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 665 / 18.04.2019г на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП с който е ангажирана отговорността на лицето по чл. 19, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК, за неизплатени и изискуеми задължения на [фирма], установени с РА №Р-22221516002687-091-001 от 01.12.2016 г. за данък върху добавената стойност за периода от 01.01.2011 г. до 31.03.2016 г. в общ размер 89 652,78 лв. /главница и лихва/ и по ЗКПО за периодите от 01.01.2011 г. до 31.12.2015 г. в общ размер 2 731,42 лв. /главница и лихва/.

Видно от цитирания РА, през ревизираните периоди [фирма] е извършвало търговия с цигари, хранителни стоки, алкохолни и безалкохолни напитки. Декларираните резултати за посочените по-горе данъчни периоди са променени при ревизията, поради установени несъответствия между осчетоводените от дружеството документи /фактури за покупки/ и получената информация от преки доставчици на [фирма], подробно описани в цитирания РА. При извършените им насрещни проверки, последните са предоставили заверени копия на фактури, по които [фирма] е получател, касови бонове за извършено плащане, счетоводни справки и писмени обяснения. Същите не са осчетоводени от дружеството, от което е направен извод, че се касае за неотчетена реализация и укрити приходи. Ревизиращите органи са приели, че незаприходените на склад стоки, които са бързооборотни, са били продадени, без да бъде осчетоводен приход и начислен корпоративен данък, както и че са налице облагаеми доставки с място на изпълнение на територията на страната, подлежащи на облагане с 20% ДДС. Издадения РА от 01.12.2016г на дружеството [фирма] не е бил обжалван от последния и е влязъл в законна сила.

Отговорността на жалбоподателя А. В. Б. е ангажирана, в качеството му на управител на „АЙ ТИ Д.“ Е. във връзка с установени задължения на дружеството по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ и за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ по Ревизионен акт №Р-22221516002687-091-001/01.12.2016 г.

Установено е, че [фирма] е представлявано и управлявано заедно и поотделно от съдружниците А. В. Б. и Т. В. Б., ЕГН [ЕГН], поради което и на двамата съдружници е извършена ревизия за установяване на отговорност по чл. 19 от ДОПК за задължения на дружеството. Решаващия орган по чл.152 от ДОПК е приел, че в случая, няма пречка да бъде образувано ревизионно производство и спрямо другия управител, както е и сторено, доколкото няма изискване в ДОПК за пропорционалност при ангажиране на отговорността, в зависимост от размера на притежаваните дружествени дялове. Отговорността по чл.19 ал.1 от ДОПК обаче е обвързана до размера на извършените плащания, с които недобросъвестно, чрез своите действия бившият управител на дружеството е намалил имуществото на последното.

Следва да се има предвид също така, че нормата на чл.19, ал.1 от ДОПК, не предвижда солидарна отговорност, както между ревизираното дружество и негов управител, така и между повече от един негови представители, а солидарността не може да се предполага. В този смисъл, извършването на „паралелни“ ревизии на

двамата съдружника е необосновано.

С разпоредбата на чл.19, ал.1 от ДОПК е създадена особена хипотеза на лична имуществена отговорност на лицата управляващи дружеството ,задължени за данъци или осигурителни вноски субекти (чл.14, т.1 и 2 от ДОПК). Основният длъжник е субекта, който дължи данъци или осигурителни вноски, т.е. лицето по чл.14, т.1 и 2 от ДОПК. Субект на особена имуществена отговорност е неговия управител или член на управителен орган. Предпоставка за ангажиране на тази отговорност е укриването от орган по приходите или от публичен изпълнител на факти и обстоятелства, които лицето по чл.14, т.1 и 2 от ДОПК е длъжно да обяви пред тях и в резултат на това да не могат да се съберат дължимите данъчни или осигурителни вноски. Отговорността по чл.19, ал.1 от ДОПК е до размера на несъбраното задължение. В настоящият казус размера на установеното задължение , платимо от дружеството „АЙ ТИ Д.“ Е. е 89 652,78 лв. /главница и лихва/ по ЗДДС и по ЗКПО - 2 731,42 лв. /главница и лихва/,докато отговорността по чл.19 от ДОПК на А. В. Б. е ангажирана за сумата общо 42668.13лв /главница и лихви /.

Следователно отговорността на жалбоподателя в настоящия процес не е за цялото несъбрано задължение на дружеството ,чиито бивш управител е бил последния. Нито в ревизионния акт ,нито в потвърждаващото го решение№ 665 / 18.04.2019г на Директора на дирекция „ОДОП“ С. е посочено как е определена именно тази сума ,като дължима от жалбоподателя.

В процесния случай по несъмнен начин е доказано, че главният длъжник „АЙ ТИ Д.“ Е. е от категорията на лицата по чл.14, т.1 от ДОПК, тъй като задълженията му за данъци са установени с влязъл в сила ревизионен акт. Жалбоподателят е имал качеството на управител на това дружество в периода на възникване на задълженията.Тези обстоятелства не са спорни между страните ,но са само част от елементите на фактическия състав на отговорността по чл.19 от ДОПК .

На първо място, следва да бъде установено, че е налице укриване на факти и обстоятелства, които по закон дружеството е имало задължението да обяви пред орган по приходите. Субект на укриването е управителя, който без съмнение има представа относно сключването и изпълнението на сделките, по които дружеството е страна и които по реда на ЗДДС представляват облагаеми доставки. Информацията за тях, която трябва да бъде предоставена на приходната администрация се извършва посредством справка-декларация и копие от отчетните регистри за съответния период. В случая не е налице спор по делото, че информацията за описаните в ревизионния акт на дружеството сделки е подадена своевременно пред органите по приходите, посредством подадените СД и отчетните регистри, като се твърди от органа по приходите, че тя е невярна, тъй като са установени неотчетени фактури от дружеството за съответния период,което според органа по приходите е резултатирало укриване на приходи . Така посоченото невярно отразяване, не представлява по своята същност укриване на факти и обстоятелства, а неправилно приложение на данъчния закон, за което неправилно приложение обаче не е предвидена отговорност по чл.19, ал.1 от ДОПК, на съответните лица.

На следващо място, за да може да се ангажира отговорността на управителя на дружеството по чл.19, ал.1 от ДОПК, е необходимо действията по укриването на факти и обстоятелства да е умишлено, т.е. ако субекта на укриването (управителя) е съзнавал смисъла и значението на действията си (в случая бездействие), предвиждал е техните последици и е искал или допускал настъпването на тези последици. Тази

субективна страна на укриването подлежи на доказване на общо основание в настоящото производство, като доказателствената тежест отново е на приходната администрация.

В случая, единствено въз основа на факта че А. Б. е бил управител на дружеството и неговите обяснения ,че той е договарял закупуването на стоки,материали,услуги във връзка с дейността на дружеството / писмени обяснения на стр.119-120 от делото / е направен извода, че той организира дейността на дружеството, издава и подписва документи във връзка с тази дейност, което според органа по приходите предполага, че знае че не е начислен ДДС, след като е бил дължим, без обаче да са събрани никакви доказателства в този смисъл. Липсват доказателства , че именно Б. е следвало да осчетоводи фактурите по които се твърди , че са налице доставки , които не са включени в СД по ЗДДС за съотв.период респ. прихода от тях не е отразен във финансовия отчет за съответната година. Още повече ,че видно от същите писмени обяснения на жалбоподателя дадени по време на ревизията се установява ,че платежните нареждания за внасяне на ДДС по СД са подписани от А. Д. , като изпълнител на договора за счетоводни услуги .

С Договор за продажба на дружествени дялове от 26.09.2016 г. Т. В. Б. и А. В. Б. продават на С. М. С. с ЕГН [ЕГН] дяловете си участия в [фирма] на обща стойност 5 000,00 лв. Считано от 30.09.2016 г. дружеството е с нов управител и едноличен собственик на капитала,на когото са предадени всички счетоводни и търговски документи ,видно от декларация от последния / стр.120 гръб/ . Органа по приходите се е позовал на тази декларация , за да достигне до извод ,че наличните към 25.09.2016 г. /непосредствено преди продажбата на дружествените дялове/ стоки , установени по сметка 304 „Стоки“ от оборотната ведомост представена от гл.счетоводител на дружеството на стойност 57 963,17 лв. са реализирани т.е продадени и към тази дата не се намират в патримониума на дружеството . Този извод е изцяло голословен и необоснован . Продажбата на тези стоки следва да се установи с надлежни писмени доказателства от ревизиращите , а не да се позовават на декларативни твърдения на новия управител , които са в негов интерес .

Назначената по делото експертиза ,чието заключение съдът намира за компетентно и обосновано е установила ,че след продажбата на дружеството [фирма] до датата на deregистрацията му по ЗДДС -25.04.2017г са подавани СД по ЗДДС т.е дружеството е осъществявало дейност ,има активи и публичния изпълнител може да се удовлетвори от неговото имущество.

В мотивите на оспорения акт се съдържат основания за приложението и на чл.19, ал.1 от ДОПК и на чл.19, ал.2 от ДОПК, които текстове съдържат различни фактически състави за възникване на отговорност за данъци на трети лица. Настоящият съдебен състав намира, че в случая не са налице всички елементи на нито един от двата посочени законови състава, поради следните съображения:

Съгласно чл.19, ал.1 и ал.2 от ДПК формите на проявление на действието на субекта на отговорност по тези текстове са: 1. укриване на 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, като лицето отговаря за несъбраното задължение и се касае за пасивно действие; 2.недобросъвестно извършване на плащания в натура или в пари от имуществото на задължено юридическо лице по чл.14, т.1 или т.2, представляващи скрито разпределение на печалбата или дивидент; 3.отчуждаване на

имущество на задълженото лице безвъзмездно или по цени, значително по-ниски от пазарните, вследствие на което имуществото на задълженото лице е намаляло и по тази причина не са изплатени данъци или задължителни осигурителни вноски, като тук субектът отговаря за задължението до размера на извършените плащания, съответно до размера на намалението на имуществото.

Елементите от фактическия състав по чл.19, ал.1 и ал.2 от ДОПК са:

1.лицето да има качеството на орган на управление или на управител на задължено лице по чл.14, т.1 и т.2 ДОПК към момента, към който са установени публичните задължения; 2.да е налице поведение на това, изразяващо се в действие или бездействие, чрез което се укриват факти и обстоятелства, които по закон следва да бъдат обявени пред органа по приходите или публичния изпълнител или съответно разпоредителни действия с имуществото на дружеството; 3.причинно-следствена връзка между поведението и невъзможността за събиране на задължения за данъци или задължителни осигурителни вноски; 4.невъзможност за събиране на публични вземания - данъци и задължителни осигурителни вноски.

Тежестта на установяване на всички елементи от фактическия състав на разпоредбата е на органа по приходите, който следва да докаже същите съгласно изискванията на чл.170, ал.1 АПК във вр. с § 2 ДР ДОПК.

Относно задължителния елемент от фактическия състав на отговорността по чл.19, ал.1 ДОПК за съзнателно, волево действие по укриване на факти и обстоятелства, които по закон лицето е длъжно да обяви в качеството му на орган на управление, следва да се отбележи ,че в тежест на органа по приходите е да установи в условията на пълно и главно доказване такова виновно поведение на бившия управител на дружеството ,което единствено е причина за несъбиране на установените задължения за главния длъжник – дружеството [фирма] . Такова установяване не беше направено в настоящето съдебно производство. Следва да се отбележи ,че не всяко действие, а само преднамерено целенасочено действие,може да е предпоставка за ангажиране на отговорността по чл.19 ал.1 от ДОПК . В случая самото прехвърляне на дружествените дялове не може да се квалифицира като укриване на факти и обстоятелства, тъй като лицето, което го извършва (управителя на дружеството) не е длъжен да обяви този факт пред НАП, каквото е изискването за отговорността по чл.19, ал.1 ДОПК. В този смисъл прехвърлянето на дяловете не може да се възприеме като поведение, целящо възпрепятстване на събирането на данъчни задължения, следователно липсва третият елемент за реализиране на отговорността по чл.19, ал.1 от ДОПК.

Относно отговорността по чл.19, ал.2 от ДОПК следва да се има предвид, че видовете действия по този текст са законово регламентирани и могат да бъдат сведени до три групи: 1.Субектът извърши действия, свързани с обременяване с тежести на имуществото на задълженото юридическо лице за обезпечаване на чужд дълг и то бъде осребрено в полза на третото

лице, каквито данни в разглеждания случай не са налице; 2.Извършени плащания в натура или в пари от имуществото на задълженото лице, представляващи скрито разпределение на печалбата или дивидент, каквито твърдения в случая също не са налице ; 3.Субектът отчужди имущество, включително предприятието, на задълженото лице безвъзмездно или по цени, значително по-ниски от пазарните. Тук се касае за отчуждаване на имуществото или самото предприятие, като в последния случай е налице преминаване на собствеността върху имуществото или самото предприятие в собственост на трето лице. Действието по своето естество следва да е такова, че да има прехвърлително действие. В разглеждания случай с договора за покупко-продажба от 25.09.2016г. за прехвърляне на дружествени дялове от двамата съдружника на [фирма] върху С. М. С. е извършено именно такова действие. За да е съставомерно по чл.19, ал.2 от ДОПК обаче това действие следва да е извършено недобросъвестно, т.е. необходимо е лицето, което го е извършило, да е знаело за наличието на публични задължения за данъци или задължителни осигурителни вноски и да е извършило действието с цел намаляване на имуществото на задълженото юридическо лице. Недобросъвестността подлежи на доказване. Субектът трябва да е бил наясно относно смисъла и значението на действията си, да е предвиждал неговите последици и е искал или допускал настъпването на тези последици. В случая нищо от посочената субективна страна на чл.19, ал.2 не е доказано.

Не може да се приеме ,че тази недобросъвестност е налице в хипотезата на чл.19, ал.10 или ал.11 от ДОПК, тъй като към момента на прехвърляне на дружествените дялове е действал ДОПК в редакцията му от бр.18 от 04.03.2014г., в която редакция текста на чл.19, ал.10 и ал.11 от ДОПК липсва.

Разпоредбата на чл.19 от ДОПК е материално-правна норма и за нея не е предвидено обратно действие, което означава, че има действие само занапред и не е била приложима за ревизирия период

По делото не е доказана и причинно-следствена връзка между поведението на ревизирия субект и несъбраните публични вземания. Константно се възприема в съдебната практика на ВАС /след постановяване на решение № 2475 от 20.02.2013 г. по административно дело № 7036/2012 г., VIII отд. на ВАС и решение № 2697 от 26.02.2013 г. по административно дело № 7027/2012 г., VIII отд. на ВАС, решение № 3181 от 15.03.2017г. по административно дело № 3411/2016г. на ВАС, I отд./, че разпоредбата на чл.19 от ДОПК изисква уникалност на каузалната връзка между поведението на управителя и несъбирането на

данъчните задължения на представляваното дружество, т.е. посоченото поведение на управителя следва да е единствената причина за обсъжданата несъбираемост на публичните вземания. В доказателствена тежест на приходните органи е да установят по безспорен начин, че са предприели всички необходими процесуални действия за събиране на вземанията от основния длъжник – задълженото ЮЛ. В случая, по данни от подадена от дружеството ГДД по чл. 92 от ЗКПО и заключението на ССЕ, същото разполага със активи – вземания. Също така и съгласно практиката на ВАС, обективната невъзможност да се съберат задълженията за данъци/осигурителни вноски в резултат на това поведение на ръководен орган на съответното юридическо лице е предвидена в състава на правната норма, която не може да се тълкува разширително, нито да се свързва със затрудняване или с ограничаване на възможността за принудително събиране на задължението, така напр. решение №1072 от 28.01.2014 г. на ВАС по административно дело № 12588/2013 г. и др. Във връзка с гореизложеното, данъчните органи незаконосъобразно са приложили чл. 19 от ДОПК при констатиране на задължение, което е единствено „трудно събираемо“.

В производство, в което доказателствената тежест е за приходните органи по силата на общата разпоредба на чл.170, ал.1 от АПК, вр. пар. 2 от ДР на ДОПК, проявената процесуална пасивност има за резултат недоказаност на елементите от фактическия състав на отговорността по чл. 19, ал. 1 и ал.2 от ДОПК.

По изложените съображения съдът приема, че е налице недоказаност на съставомерно поведение на управителя по чл. 19, ал. 1 и ал.2 от ДОПК, както и на причинно-следствената връзка между поведението му и невъзможността да се съберат публичните задължения от дружеството. Жалбата е основателна и РА , потвърден с решението на решаващия орган следва да бъде отменен.

С оглед изхода на спора и на осн. чл. 161, ал. 1, предл.1 от ДОПК на жалбоподателката се следват сторените и доказани по делото разноси, в размер на 290лв ,от които 240лв – депозит за вещо лице и 50лв-държавна такса. Относно адвокатското възнаграждение ,посочено в договора за правна защита и съдействие на стр.108 гръб от делото , следва да се отбележи ,че няма доказателства по делото че същото е платено от жалбоподателя ,затова не следва да се присъжда в полза на последния.

Воден от горното, съдът

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалба на А. В. Б., ЕГН [ЕГН], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] **Ревизионен акт /РА/ №Р-22221518002215-091-001/15.01.2019 г.**, издаден от С. Т. К. – орган, възложил ревизията, и Д. Д. Т. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 665 / 18.04.2019г на Директора на дирекция „ОДОП“ С., с който са определени задължения в размер на 42668.13лв /главница и лихви / , на основание чл. 19 от ДОПК като незаконосъобразен

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ ОДОП [населено място] при ЦУ на НАП, да заплати на А. В. Б., ЕГН [ЕГН], с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [жилищен адрес] разноси в размер на 290 лв

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните и СГП, че решението е изготвено.

СЪДИЯ: