

РЕШЕНИЕ

№ 1417

гр. София, 06.03.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 4 състав,
в публично заседание на 24.01.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ирина Кюртева

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **1284** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл.156 и сл.ДОПК.

Образувано е по жалба вх. №53-04-893/12.12.2018 г., по описа на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (Д „ОДОП“) - [населено място] при ЦУ на НАП, подадена от К. Н. К., ЕГН [ЕГН] с постоянен адрес: [населено място], [улица], Столична община, област С. срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221417007127-091-001/07.09.2018г., потвърден с Решение № 1829/23.11.2018г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) С. при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят излага твърдения за незаконосъобразност на оспорения РА, като постановен в противоречие с материалния и процесуалния закон. Позовава се на липсата на предпоставките на чл.19, ал.1 ДОПК и по-конкретно не е установена причинно следствената връзка между поведението на управителя и несъбирането на установените публични задължения. Според жалбоподателя упълномощаването на трети лица да подават документи от името на дружеството, не води до извод за умисъл от негова страна, както и за знание относно извършени фиктивни сделки. Намира за неправилен извода на приходните органи за недобросъвестност във връзка с извършената продажба на дружествени дялове на 01.08.2014г., тъй като разпоредбата на чл.19, ал.5 ДОПК, уреждаща подобна хипотеза е законодателно уредена през м.август 2017г. Твърди, че не е укривал каквито и да било факти и обстоятелства, които да са станали причина за неустановяването и несъбирането на данъчни задължения. С оглед изложеното в жалбата, моли на осн. чл.160, ал.1 ДОПК

да бъде отменен обжалвания РА, с който е ангажирана отговорността му на осн. чл.19, ал.1 ДОПК в качеството на управител на „ИМПОРТ-91“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] за задължения на дружеството по ЗДДС в размер на 246 498,67 лв., в т.ч. главница-171 665,80 лв. и лихви в размер на 74 832, 87 лв.

В открито съдебно заседание жалбоподателят не се явява лично. Процесуалният му представител адв. Р. поддържа жалбата. Претендира присъждане на разносните по делото, вкл. адвокатско възнаграждение, съобразно списък. Представя подробни писмени бележки.

Ответникът – директорът на дирекция ОДОП – С., чрез процесуален представител, оспорва жалбата. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение в размер на 14 510 лв.

СГП не взема участие в производството.

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-22221417007127-020-001 от 20.10.2017 г. за ангажиране на отговорност по чл. 19 от ДОПК на жалбоподателя, в качеството му на управител на „ИМПОРТ-91“ ЕООД, за задължения на дружеството за данък върху добавената стойност за периодите от 01.11.2013 г. до 31.05.2014 г. Заповедта е връчена на 10.01.2018 г. по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на декларирания от жалбоподателя електронен адрес [електронна поща] (декларация вх. №Рвхн-49 от 09.10.2018 г.). На основание чл. 114, ал.1 от ДОПК, считано от тази дата тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията и изтича на 10.04.2018 г. По реда на чл.113, ал. 3 във връзка с чл. 114, ал.2 от ДОПК срокът е продължен до 10.06.2018 г. със Заповед №Р-22221417007127-020-002 от 10.04.2018 г., връчена електронно на 14.05.2018 г. на същия електронен адрес. Заповедите по хода на ревизионното производство са издадени от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е изготвен ревизионен доклад (РД) №Р-22221417007127-092-001 от 29.06.2018 г., връчен електронно на 11.07.2018 г. на адрес [електронна поща]. Подадено е възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК с вх. №134-99 от 26.07.2018 г., което не е обсъдено от ревизиращия екип.

Ревизията приключва с Ревизионен акт (РА) №Р-22221417007127-091-001 от 07.09.2018 г., издаден от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Д. Д. Т., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 10.09.2018 г. на адрес [електронна поща].

С процесния ревизионен акт на К. Н. К. е вменена отговорност на основание чл. 19, ал. 1 от ДОПК за задължения на „ИМПОРТ-91“ ЕООД, установени с Ревизионен акт №Р-2203-1402184-091-01 от 02.12.2014 г. и Ревизионен акт №Р-2203-1405270-091-001 от 23.02.2015 г. Ангажираната отговорност е за данък върху добавената стойност(ДДС) в размер на 246 498,67 лв., в т. ч. главница 171 665,80 лв. и лихви 74 832,87 лв., дължим за периодите от 01.11.2013 г. до 31.05.2014 г.

С Ревизионен акт №Р-2203-1402184-091-01 от 02.12.2014 г., издаден в резултат на

приключила ревизия за установяване на задължения по ЗДДС за периодите от 04.11.2013 г. до 28.02.2014г., на дружеството е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 20 844,05лв. по фактури, издадени от „ГРИША ИМПОРТ“ЕООД с ЕИК[ЕИК], „М-ТЕРМ“ ЕООД с[ЕИК] и „АКТИВ ЛОГИСТИКА“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. По отношение на фактурираните от тези дружества стоки и услуги е установена липса на предпоставките по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6, ал. 1 и чл. 9 , ал. 1 от ЗДДС, а именно не е доказано реалното извършване на фактурираните доставки. Вследствие на отказаното право на приспадане на данъчен кредит на ревизираното дружество са установени задължения по ЗДДС над декларираните в размер на 20 844,05лв. и задължения за лихви в размер на 1 784,53 лв.

С Ревизионен акт №Р-2203-1405270-091-01 от 23.02.2015 г., издаден в резултат на приключила ревизия за установяване на задължения по ЗДДС за периодите от 01.03.2014 г. до 31.05.2014г., на „ИМПОРТ-91“ЕООД е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 39 869,83 лв. по фактури, издадени от „М-ТЕРМ“ ЕООД и „АКТИВ ЛОГИСТИКА“ ЕООД. Освен това, при проверка на представената от „ИМПОРТ-1“ ЕООД оборотна ведомост е констатирано, че към 31.05.2014 г. дружеството има заведени наличности по сметка 304 – Стоки, в размер на 555 000,00 лв. През месец юни 2014 г. дружеството е осъществило вътреобщностно придобиване от Гърция на плодове и зеленчуци на стойност 61 815,51 лв., като за същия период е продало такива стоки за 6 724,83 лв. Едновременно с това е декларирано, че е преустановило дейност към 05.08.2014 г. Ревизиращите са приели, че заприходените на склад стоки, които са с кратък срок на годност, са били продадени, без да бъде осчетоводен приход и са налице облагаеми доставки с място на изпълнение на територията на страната, подлежащи на облагане с 20% ДДС. В резултат на това за месец май 2014 г. на дружеството е доначислен данък върху добавената стойност в размер на 111 138,22 лв. Общо за ревизираните периоди март, април и май 2014 г. на „ИМПОРТ-1“ ЕООД са установени задължения за ДДС над декларираните в размер на 151 008,05лв. и лихви в размер на 11 167,18 лв.

Издадените на „ИМПОРТ-91“ ЕООД ревизионни актове №Р-2203-1402184-091-01 от 02.12.2014 г. и №Р-2203-1405270-091-01 от 23.02.2015 г.,не са оспорени и са влезли в сила.

Не е спорно между страните, а това е посочено и в жалбата срещу РА, че през ревизирания период, жалбоподателят е управител и едноличен собственик на капитала на „ИМПОРТ-91“ ЕООД за времето от вписване на дружеството в Търговския регистър на 01.10.2013 г. до 12.08.2014 г., когато като управител и едноличен собственик на капитала е вписан В. И. М., ЕГН [ЕГН], след извършена продажба на дружествените дялове. „ИМПОРТ-91“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС на 04.11.2013 г. на основание чл. 100 от ЗДДС – регистрация по избор и е deregистрирано на 04.01.2015 г. на основание чл. 176 от ЗДДС – прекратяване на регистрация във връзка с данъчни нарушения.

Не се спори, че справките-декларации (СД) по ЗДДС са подписвани и подавани от пълномощник - А. К. П., ЕГН [ЕГН], с пълномощно №2248 от 19.10.2013 г., която е водила счетоводството на дружеството. В своите обяснения, жалбоподателят е посочил, че не е предавал фактури за покупки и продажби и съпътстващи документи на счетоводителя; не е договарял закупуването на стоки, материали и услуги дейност; не е разписвал платежни документи. Посочил е, че тези действия са

извършвани от съдружника му А. К. Г., съгласно пълномощно да го представлява пред съответните държавни и банкови институции, както и от счетоводител, който е бил познат на Г., като платежните нареждания за внасяне на ДДС по СД са подписвани от А. Г. или от счетоводителя. Заявил е, че не е запознат дружеството да е имало търговски, стопански и разчетни отношения с други физически или юридически лица, а ако е имало такива, той не е изпълнявал никаква роля в тях и не е извършвал сделки с имущество.

При проверка на приобщените доказателства от извършените ревизии на „ИМПОРТ-91“ ЕООД органите по приходите са установили противоречие с твърденията на задълженото лице. Констатирано е наличие на множество търговски и счетоводни документи, подписани от К. Н. К., например Договор за дистрибуция от 03.01.2014 г., сключен между „ИМПОРТ-91“ ЕООД и „АКТИВ ЛОГИСТИКА“ ЕООД от 03.01.2014 г., приемо-предавателните протоколи към фактурите, издадени от „АКТИВ ЛОГИСТИКА“ ЕООД, Договор от 07.11.2013 г. за наем на МПС, сключен между „ИМПОРТ-91“ ЕООД и С. Т. М. с [ЕГН], Договор от 07.11.2013 г. за наем на МПС, сключен между „ИМПОРТ-91“ ЕООД и Н. С. Ю. с ЕГН [ЕГН], Договор за сътрудничество и съвместна дейност от 13.02.2014 г., сключен между „ИМПОРТ-91“ ЕООД и „АНКА ЕС КА“ ЕООД с[ЕИК] от 13.02.2014 г., Договор за сътрудничество и съвместна дейност от 06.01.2014 г., сключен между „ИМПОРТ-91“ ЕООД и „НЕНКОВ 96“ ООД с[ЕИК], Договор за сътрудничество и съвместна дейност от 06.01.2014 г., сключен между „ИМПОРТ-91“ ЕООД и Л. Е. Е. с ЕГН [ЕГН], Договор за сътрудничество и съвместна дейност от 03.01.2014 г., сключен между „ИМПОРТ-91“ ЕООД и „АЛВЕНИ 96“ ООД, трудови договори, сключени от „ИМПОРТ-91“ ЕООД с лицата Л. Е. Е., М. Ф. К., Н. С. Ю., В. А. М. и К. И. З., оборотни ведомости, международни товарителници (ЧМР).

При проверка на приобщените доказателства от извършените ревизии на „ИМПОРТ-91“ ЕООД органите по приходите са приели наличие на противоречие с твърденията на задълженото лице. Констатирано е наличие на множество търговски и счетоводни документи, върху които има подпис от името на жалбоподателя, например: Договор за дистрибуция от 03.01.2014 г., сключен между „ИМПОРТ-91“ ЕООД и „АКТИВ ЛОГИСТИКА“ ЕООД от 03.01.2014 г., приемо-предавателните протоколи към фактурите, издадени от „АКТИВ ЛОГИСТИКА“ ЕООД, Договор от 07.11.2013 г. за наем на МПС, сключен между „ИМПОРТ-91“ ЕООД и С. Т. М. с [ЕГН], Договор от 07.11.2013 г. за наем на МПС, сключен между „ИМПОРТ-91“ ЕООД и Н. С. Ю. с ЕГН [ЕГН], Договор за сътрудничество и съвместна дейност от 13.02.2014 г., сключен между „ИМПОРТ-91“ ЕООД и „АНКА ЕС КА“ ЕООД с[ЕИК] от 13.02.2014 г., Договор за сътрудничество и съвместна дейност от 06.01.2014 г., сключен между „ИМПОРТ-91“ ЕООД и „НЕНКОВ 96“ ООД с[ЕИК], Договор за сътрудничество и съвместна дейност от 06.01.2014 г., сключен между „ИМПОРТ-91“ ЕООД и Л. Е. Е. с ЕГН [ЕГН], Договор за сътрудничество и съвместна дейност от 03.01.2014 г., сключен между „ИМПОРТ-91“ ЕООД и „АЛВЕНИ 96“ ООД, трудови договори, сключени от „ИМПОРТ-91“ ЕООД с лицата Л. Е. Е., М. Ф. К., Н. С. Ю., В. А. М. и К. И. З., оборотни ведомости, международни товарителници (ЧМР).

Приходните органи са приели, че в качеството си на управител жалбоподателят е знаел за извършваната търговска и стопанска дейност, подписвал е договори и счетоводни документи. Във връзка с предоставените пълномощни на други лица органите по приходите са посочили, след като управителят лично е упълномощил

други физически лица да представляват дружеството, той е бил наясно със смисъла и последиците от упълномощаването. В резултат от неговите действия е деклариран занижен размер на данъка за внасяне по СД по ЗДДС. Предвид липсата на документи, удостоверяващи действителността на извършените доставки на стоки и услуги, към момента на подаване на СД управителят е знаел или е следвало да знае, че декларира фиктивни сделки и включва в СД фактури с невярно съдържание. Същевременно е укрил продажби на стоки, и не е начислил дължим ДДС по осъществени облагаеми доставки. Ревизиращият екип е направил извод, че е налице недобросъвестно поведение от страна на жалбоподателя, което се намира в причинно-следствена връзка с възникването и неплащането на задълженията на представляваното от него дружество. Чрез подаването на неверни декларации задълженото лице умишлено е целяло тези действия да доведат до невъзможност за своевременно определяне на текущите задължения на юридическото лице и текущото им събиране от страна на приходната администрация. Ползването на наследващ се данъчен кредит и едновременно с това неначисляването на ДДС и неотчитането на приходи е довело до намаляване на имуществото на дружеството и до невъзможност да бъдат събрани задълженията му.

Като аргумент в подкрепа на извода за недобросъвестно поведение на жалбоподателя и неплащане на задълженията на представляваното от него ревизирано дружество, органите по приходите са посочили прехвърлянето с договор за продажба на дружествени дялове от 04.08.2014 г., непосредствено преди приключване на двете ревизионни производства на „ИМПОРТ-91“ ЕООД, с което е целено умишлено избягване на отговорност за задълженията на дружеството.

Извършено е пълно проучване на имущественото състояние на „ИМПОРТ-91“ ЕООД, съгласно процедура С-5 на функция „Събиране“ на НАП, при което е установено, че длъжникът няма налични авоари по банковите си сметки и вземания от трети лица. На основание на Глава I, т. 3.2. и Глава II, т. 1 от Указание №20-00-131 от 11.06.2014 г. на НАП, дългът на „ИМПОРТ-91“ ЕООД е категоризиран като трудно събираем.

В хода на ревизионното производство са изпратени искания за предоставяне на информация от трети лица – търговските банки в страната. Изискана е информация за наличие на открити от жалбоподателя банкови сметки. Във връзка с това същият е представил декларация вх. №РвхК 173 от 30.01.2018 г., с която е дал съгласие за разкриване на банкова тайна. Приобщени са издадените на „ИМПОРТ-91“ ЕООД ревизионни актове и доказателствата към тях.

Решаващият орган е възприел мотивите, изложени в РА, като е потвърдил същия изцяло с Решение № 1829/23.11.2018г., в което е прието, че наличието на съдържащи неверни данни в СД по ЗДДС е установено с издадените на търговското дружество ревизионни актове, които са връчени, не са оспорен в срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК и са влезли в сила. Позовава се на приетата от ВАС практика, че влезлите в сила ревизионни актове се ползват с доказателствена сила относно обстоятелствата, формиращи установените с тях задължения. Подробни съображения решаващият орган е изложил относно приетото от ревизиращия орган за наличието на предпоставките за ангажиране отговорността по чл. 19, ал. 1 от ДОПК. Наличието на причинно-следствена връзка между поведението на субекта и невъзможността за събиране на публичните задължения, следва от това, че неподаването на задължителните по закон декларации или подаването на такава, но с неверни данни, лишава приходната администрация от изпълнително основание по чл. 209, ал. 2, т. 2

от ДОПК. Позовава се на чл. 141 от ТЗ - управителят на дружество с ограничена отговорност е оправомощен да организира и ръководи дейността му, което презюмира наличие на знание у управителя за икономическото състояние на юридическото лице. Представена е Служебна бележка изх. №552-8 от 28.09.2017 г., издадена от Д. К., на длъжност началник отдел „Публични вземания“ в дирекция „Събиране“ при ТД на НАП С., ведно със Справка за проучено имуществено състояние и категоризация на задължено лице. Видно от същите „ИМПОРТ-91“ ЕООД няма имущество, включително авоари по банкови сметки, което да послужи като обезпечение на публичното вземане, не притежава недвижими имоти и моторни превозни средства. Няма данни за притежавани дългосрочни и краткосрочни инвестиции, включително дялово участие в други дружества. Няма извършени плащания на задълженията, възлизали към 27.09.2017 г. на 234 881,45 лв. По време на настоящата ревизия е направена справка в информационната система на НАП, при която е установено, че задълженията на „ИМПОРТ-91“ ЕООД към 07.09.2018 г. са общо в размер на 251 692,50 лв.

В хода на съдебното производство по искане на жалбоподателя е допусната и назначена съдебно почеркова експертиза, чиято задача е изследване автентичността на подписа от името на жалбоподателя върху документите, посочени от ревизиращия и решаващия орган и с които се аргументира умисъла на жалбоподателя.

След извършено подробно и задълбочено почерково изследване, се установява, че от всички предоставени на експертизата общо четиридесет и осем подписа-обекти, единствено трите, находящи се в документите, описани в точки 1.35, 1.36 и 1.37 от протокола, а именно подписът в Договор от 07.11.2013г. за наем на МПС, сключен между „Импорт-91“ ЕООД и С. Т. М., подписът положен в графа „Управител“ в Договор от 07.11.2013г. за наем на МПС, сключен между „Импорт-91“ ЕООД и Н. С. Ю., както и подписът, положен в долната дясна част на Договор за сътрудничество и съвместна дейност от 06.01.2014г., сключен между Л. Е. Е. Импорт-91“ ЕООД, са положени от лицето К. Н. К.. Останалите обекти са подписи, полагани от лица, различни от К. К.. В съдебно заседание, вещото лице заяви, че дори и за посочените три документа не може с категоричност да се твърди, че са подписани от жалбоподателя, тъй като за да бъде изследван точно подписа, особено при имитации, следва да има оригинал на съответния документ, тъй като от копие(както е в случая) това не може да се установи с категоричност.

В хода на делото по реда на чл.192 от ТПК, вр. §2 от ДР на ДОПК от О. е изискано представянето на информацията относно операциите по банковите сметки на „Импорт-91“ ЕООД за периода 01.11.2013г.-31.05.2014г. От предоставената информация се установява, че с банковата сметка на дружеството е оперирал пълномощникът А. Г., който е извършвал всички вноски на каса, теглене на средства и нареждания по сметки от името на „Импорт-91“ ЕООД. С това се опровергават показанията на същия, дадени в качеството му на свидетел по делото, с които отрича да е извършвал действия във връзка с предоставеното му пълномощно.

Като свидетели бяха разпитани Н. С. Ю. и К. И. З. в съдебно заседание на 11.02.2020г. Пред съда, след като им беше напомнена наказателната отговорност, същите заявиха че те не са подписвали трудовите договори и

декларации с представяването от жалбоподателя търговско дружество. Това тяхно твърдение кореспондира и с установеното от почерковата експертиза, че подписите за жалбоподателя К. не са положени от него.

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 РА е *основателна*.

РА е издаден от компетентни органи по приходите, подписан е с квалифициран електронен подпис на издателя му, както и ЗВР, 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 РА са допълнени и така конкретизирани чрез тези по приложения към него РД, съставляващ съгласно чл. 120, ал. 2, изр. 1 ДОПК неразделна негова част.

Ревизионното производство е проведено без съществени процесуални нарушения.

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. С място 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 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 съставените на дружеството „ИМПОРТ-91“ ЕООД ревизионни актове №Р-2203-1402184-091-01 от 02.12.2014 г. и №Р-2203-1405270-091-01 от 23.02.2015 г., 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. Издадените ревизионни актове спрямо дружеството имат доказателствено значение единствено и само досежно

наличието и размера на установените задължения за данъци спрямо дружеството и периода, за който са установени тези задължения.

В настоящето производство, 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, прокурист, търговски представител или пълномощник; 2.Наличие на задължение на лице по чл.14,т.1 или т.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.

Претендира се с РА, че е налице хипотезата на чл.19, ал.1 ДОПК, като след внимателен анализ на разпоредбата се налага извод, 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 правно организационната му връзка със задълженото лице и то към момента, в който задължението е възникнало.

С оглед данните по делото 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 че е налице установено задължение на лице по чл.14,т.1 ДОПК и че задълженото дружество не разполага с парични средства и имущество, с които да покрие задълженията

Спорът между страните се свежда до наличието на другите елементи - извършено ли е от задълженото лице действие, изразяващо се в укриване на факти и обстоятелства, които по закон е било длъжно да обяви пред орган по приходите или публичния изпълнител и дали това действие е в причинно следствена връзка с невъзможността да бъдат събрани задълженията.

Както бе посочено, констатациите от РА, съставени на дружеството, не могат да бъдат противопоставяни на жалбоподателя в ревизията за ангажиране на отговорността му по чл.19, ал.1 ДОПК, т.к. двете отговорности са различни и произтичат от различни фактически състави. Издадените РА спрямо дружеството имат доказателствено значение единствено и само досежно наличието и размера на установените задължения спрямо дружеството и

периода, за който са установени.

Субективният елемент(укриването) от фактическия състав на чл.19, ал.1 ДОПК, органите по приходите обосновават с факта, че в качеството си на управител жалбоподателят е знаел за извършваната търговска и стопанска дейност от търговското дружество, подписвал е договори и счетоводни документи, като в РА и решението на директора на дирекция ОДОП са изброени част от тях. Същевременно, ревизиращите като довод са посочили липсата на документи, удостоверяващи действителността на извършените доставки на стоки и услуги, към момента на подаване на СД като са направили извод, че управителят е знаел или е следвало да знае, че декларира фиктивни сделки и включва в СД фактури с невярно съдържание, като в резултат от неговите действия е деклариран занижен размер на данъка за внасяне по СД по ЗДДС. Същевременно се сочи, че е укрил продажби на стоки, и не е начислил дължим ДДС по осъществени облагаеми доставки. Във връзка с предоставените пълномощни на други лица органите по приходите са посочили, че след като управителят лично е упълномощил други физически лица да представляват дружеството, той е бил наясно със смисъла и последиците от упълномощаването.

По силата на чл.141, ал.2 ТЗ управителят на търговското дружество представлява същото, организира и ръководи дейността му. Това формира и представа относно сключването и изпълнението на сделките, които ЗДДС квалифицира като облагаеми доставки. Информиранието на приходната администрация за извършените и получените облагаеми доставки се извършва във формата на справка-декларация - чл. 125 от ЗДДС, чл. 115 от ППЗДДС и приложение № 13 към ППЗДДС. Разминаването между декларираното и действителното е укриване, но само ако поведението на управителя е умишлено, т. е. последният е наясно със смисъла и значението на действията си, предвиждал е неговите последици и е искал или допускал настъпването на тези последици.

С оглед на фактите и обстоятелствата по делото, не може да бъде приета тезата на ответника, че с подаването на справка-декларация по ЗДДС, в която са включени фактури, за които впоследствие с влязъл в сила РА е установено публично задължение, е налице укриване на факти и обстоятелства по смисъла на чл. 19, ал. 1 от ДОПК. Съгласно вече цитираната разпоредба 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. Липсват каквито и да е доказателства, управителят да е знаел, че доставките по процесните фактури, за които е отказано право на данъчен кредит не са реални или че е знаел, че неправомерно е упражнено право на данъчен кредит по нереални доставки. Субективната страна на деянието не е установена с допустимите доказателствени средства.

Тезата на ответника се опровергава от събраните по делото доказателства, според които лицето, разполагащо с КЕП за подаване на отчетни регистри по ЗДДС, както и на всички други данни пред органите по приходите през процесните периоди, е А. П. в качеството му упълномощено лице на дружеството. Освен това, изводът на приходните органи, че жалбоподателят е

подписвал документи имащи отношение към дейността на дружеството се опровергава от заключението на съдебно почерковата експертиза.

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 му за невъзможността да бъдат събрани задължения на дружеството за данъци и/или задължителни осигурителни вноски. 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 подадените данни в справки-декларации по ЗДДС не е налице.

От друга страна, евентуалното укриване на факти не е доказано да е в пряка връзка с невъзможността за събирането на установените публични задължения. 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 РА, установяващ задължения на друг правен субект – ЮЛ. Самите действия, доколкото такива са налице в конкретната хипотеза (неиздаване на документи за установяване реалност на доставките, неотчитане на продажби), 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. Резултатът от тези действия е издаването на ревизионните актове за установяване на публични задължения на представляваното от жалбоподателя дружество.

Трайна е практиката на ВАС, че законът изисква уникалност на причинно-следствената връзка между поведението на управителя на задълженото лице и невъзможността за събиране на публичните задължения. В случая органите по приходите не са доказали, че невъзможността да бъдат събрани установените с ревизионните актове задължения на "Импорт-91" ЕООД се дължи именно на неверните данни в подадените декларации. Не може да бъде споделена тезата на приходната администрация, че причинно-следствена връзка е налице защото, ако дружеството беше декларирано точно задълженията си и не ги беше внесло, въз основа на декларациите, които са изпълнително основание по чл. 209, ал. 2, т. 2 от ДОПК, своевременно е щяло да бъде образувано изпълнително дело и тези задължения е можело да бъдат събрани. За да бъде ангажирана отговорността на управителя по чл. 19, ал. 1 ДОПК е необходимо да е налице пряка причинна връзка между неговите действия и несъбирането на задълженията на представляваното от него юридическо лице, а не хипотетична такава. Трайно се приема в практиката на ВАС, че разпоредбата на чл. 19, ал. 1 ДОПК, изисква уникалност на каузалната връзка между поведението на управителя и несъбирането на данъчните задължения на представляваното дружество т. е. твърдяното поведение на управителя следва да е единствената причина за обсъжданата несъбираемост на

публичните вземания, което в случая не се установява.

В горния смисъл са: Решение № 12457 от 7.12.2021 г. на ВАС по адм. д. № 13703/2019 г., I о., ;Решение № 8311 от 20.06.2018 г. на ВАС по адм. д. № 14694/2017 г., VIII о.,Решение № 1668 от 15.02.2023 г. на ВАС по адм. д. № 6962/2019 г., VIII о.,Решение № 14533 от 24.11.2020 г. на ВАС по адм. д. № 8802/2020 г., I о.

Също така, в нито един момент от регистрацията през 2013г. до образуването на ревизионното производство и след това, дружеството не е разполагало с активи като МПС или недвижими имоти, нито с финансови активи, срещу които да се насочи принудителното изпълнение за събиране на публичните вземания. Не е доказано, че е придобило имущество, което да е намаляло, и поради това да е невъзможно събирането на задълженията му.

Предприетите от задълженото лице К. действия, свързани с прехвърляне на дружествените си дялове, с което е обоснован субективния елемент от отговорността по чл. 19, ал. 1 ДОПК в РА също не могат да установят причинно-следствената връзка между твърдяните укрити факти и обстоятелства при декларирането на ДДС и невъзможността за събиране на установените данъчни задължения на дружеството. В случая не е доказано, че поведението на управителя е единствената причина за невъзможността на бъдат събрани задължения за данъци. Решението на общото събрание, респективно на едноличния собственик на капитала в еднолично дружество с ограничена отговорност по чл. 137, ал.1, т. 5 от ТЗ за освобождаване от отговорност на управителя по принцип касае отговорността му спрямо дружеството. По делото не са установени каквито и да е обстоятелства, които да сочат на връзка между това решение, надлежно вписано в търговския регистър и неизпълнението на публичните задължения на юридическото лице. С оглед гореизложеното, съдът приема че не е установено поведение на ревизираното лице, изразяващо се в умишлено укриване на факти и обстоятелства, които по закон е бил длъжен и не е обявил пред органите по приходите, както и причинно-следствената връзка между невъзможността да бъдат събрани задълженията на дружеството и поведението на неговия управител.

Липсата на което и да е от предвидените в чл.19, ал.1 ДОПК кумулативни условия, пречатства възможността за ангажиране личната отговорност на управителя на задълженото юридическо лице.

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.

На основание чл. 81 ГПК във вр. с § 2 ДР на ДОПК съдът следва да се произнесе по претенциите на страните за присъждане на разноски.

На основание чл. 161, ал. 1, изр. 1 ДОПК, предвид изхода на спора, на жалбоподателя се дължат разноски. Същият е представил списък по чл. 80 ГПК, подкрепен от доказателствата по делото за реалното им разходване и удостоверяващи общ размер на разноските - 5 770,00 лева, в т.ч. 10,00 лева – държавна такса, депозит за вещо лице 600лв., разноски за свидетели 160лв. и 5 000,00 лева – адвокатско възнаграждение.

Предвид 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

РЕШИ:

ОТМЕНЯ, по жалбата на К. Н. К., ЕГН [ЕГН] с постоянен адрес: [населено място], [улица], Столична община, област С., Ревизионен акт № Р-22221417007127-091-001/07.09.2018г., потвърден с Решение № 1829/23.11.2018г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) С. при ЦУ на НАП, с който е ангажирана отговорността му на осн. чл.19, ал.1 ДОПК в качеството на управител на „ИМПОРТ-91“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] за **задължения на дружеството по ЗДДС в размер на 246 498,67 лв.**, в т.ч. главница-171 665,80 лв. и лихви в размер на 74 832, 87 лв.

ОСЪЖДА дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. да заплати на К. Н. К., ЕГН [ЕГН] с постоянен адрес: [населено място], [улица], Столична община, област С., разноски по делото в размер на 5 770,00(пет хиляди седемстотин и седемдесет) лева.

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

СЪДИЯ: